

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

PRÁVNICKÁ FAKULTA



Martina Belková

Boj proti daňovým únikom

Diplomová práca

Vedúca diplomovej práce: JUDr. Pavlína Vondráčková, PhD.

Katedra finančného práva a finanční vědy

Dátum vypracovania práce (uzavretia rukopisu): 10. marec 2016

Čestné prehlásenie

Prehlasujem, že som predkladanú diplomovú prácu vypracovala samostatne, všetky použité pramene a literatúra boli riadne citované a táto práca nebola využitá k získaniu iného alebo rovnakého titulu.

V Prahe dňa 19. marca 2016

.....
Martina Belková

Pod'akovanie

Rada by som na tomto mieste pod'akovala JUDr. Pavlíne Vondráčkovej, PhD. za rady a cenné pripomienky pri spracovaní mojej diplomovej práce.

Veľké ďakujem patrí mojim rodičom, bratovi a blízkym za ich podporu a pomoc počas celého štúdia.

Obsah

Úvod.....	7
1. Daňová teória.....	10
1.1 Daň, jej konštrukčné prvky a funkcie	10
1.1.1 Pojem daň v českom právnom poriadku.....	10
1.1.2 Konštrukčné prvky dane.....	11
1.1.3 Funkcie dane	12
1.2 Daňová sústava Českej republiky	13
2. Daňový únik	17
2.1 Teoretické vymedzenie pojmu daňový únik	17
2.2 Daňová optimalizácia verzus daňový únik	18
2.2.1 Daňová optimalizácia	19
2.2.2 Daňový únik.....	20
2.3 Pojmy súvisiace s daňovými únikmi	24
2.3.1 Daňový raj	24
2.3.2 Šedá alebo tieňová ekonomika	25
2.3.3 Daňový nedoplatok	26
2.4 Príčiny vzniku daňových únikov	27
2.4.1 Ekonomické faktory.....	27
2.4.2 Politické faktory	28
2.4.3 Legislatívne faktory	28
2.4.4 Psychologické faktory.....	29
2.4.5 Sociálne - morálne faktory	29
2.4.6 Mechanizmy výberu daní spôsobujúce daňové úniky	30
3. Prejavy daňových únikov u vybraných typov daní	33
3.1 Daňové úniky u dane z pridanej hodnoty	33
3.1.1 Karuselové podvody.....	34
3.2 Daňové úniky u spotrebných daní.....	36
3.2.1 Daňové úniky u spotrebných daní z minerálnych olejov	37
3.2.2 Daňové úniky u spotrebných daní z tabakových výrobkov	37
3.2.3 Daňové úniky u spotrebných daní z liehu	38
3.3 Daňové úniky u daní z príjmov	39

3.3.1	Preferenčné daňové jurisdikcie.....	39
3.3.2	Transfer pricing – cenový transfer	40
4.	Boj proti daňovým únikom.....	42
4.1	Boj proti daňovým únikom v Spojených štátoch amerických	43
4.1.1	Foreign Account Tax Compliance Act – „FATCA“	44
4.2	Boj proti daňovým únikom v rámci OECD.....	48
4.2.1	Automatická výmena informácií	50
4.2.2	Akčný plán Base Erosion and Profit Shifting – „BEPS“	53
4.3	Boj proti daňovým únikom v Európskej únii.....	56
4.3.1	Smernica o automatickej výmene informácií „DAC“	57
4.3.2	Akčné plány a Platform for Tax Good Governance	57
4.3.3	Mechanizmus Reverse Charge – obrátené uplatnenie dane	59
4.4	Boj proti daňovým únikom v ČR.....	60
4.4.1	Nástroje boja proti daňovým únikom podľa DŘ	60
4.4.2	Daňová Kobra	62
4.4.3	Centrálna evidencia účtov.....	63
4.4.4	Elektronická evidencia tržieb („EET“) a registračné pokladne	64
4.4.5	Kontrolné hlásenie k DPH.....	66
	Záver	69
	Zoznam obrázkov	72
	Zoznam použitej literatúry a prameňov	73
	Zhrnutie.....	80
	Abstract.....	81

„...Žádný účet neplatí člověk s takovou krajní nechutí jako daně; předně o účet od krejčího nemusí člověk žádat zvláštním přiznáním, a za druhé lpi nejspíš na daních nějaká hrozná a stará kletba. Možná, že anděl, který vyhnal Adama z ráje, byl od berního úřadu; od té doby mají berní referenti božské poslání, aby nám rok co rok připomněli, že chléb svůj jíme v potu tváře své. (...) Jenže, co živ, jsem nepotkal člověka, který by měl opravdu zaplacený všechny daně. Bylo by to příliš krásné. A jsou-li takoví lidé, měli by dostat nějakou plechovou známku, která by při chůzi cinkala, aby každý viděl, že jde člověk řádný a svědomitý.“

Karel Čapek¹

¹ Lidové noviny zo dňa 13.3.1927. Dostupné v Moravskej zemskej knižnici, Olomouc.

Úvod

Dane predstavujú nevyhnutnú súčasť našej spoločnosti. Avšak nielen Karel Čapek, ale i celé ľudské spoločenstvo má k nim viac než negatívny vzťah. Opakovane sa totižto v médiách objavujú nové a nové správy o daňových únikoch a s tým je spojený záujem spoločnosti, predovšetkým poctivých daňových poplatníkov, ale i zákonodarcov, na vyriešení tohoto pálčivého problému.

Trend globalizácie spojený so súčasnou finančnou krízou, ktorá spôsobila rozsiahlu nezamestnanosť a reálny pokles cien nás nútia zamyslieť sa nad efektívnym vyberaním daní. Zamyslieť sa nad optimálnou a zároveň účinnou metódou, ktorá odhalí čo najviac daňových únikov, potrestá páchatel'a a bude zároveň výstrahou proti podobným aktivitám do budúcnosti vzhľadom k faktu, že dane sú významným nástrojom fiškálnej politiky a ovplyvňujú chod ekonomiky štátu. Problematika boja proti daňovým únikom sa opätovne objavuje s príchodom volieb a novej vlády. I terajšia vláda Bohuslava Sobotky vo svojom programovom prehlásení deklarovala prevedenie zmien v daňových predpisoch a takisto sľubovala, že „*přijme opatření nezbytná ke zlepšení efektivity výběru daní a cel, zamezí zneužívání a obcházení daňových předpisů...*“². Pravdou je, že za jedno sú v otázke riešenia daňových únikov i samotní politici, a to naprieč celým politickým spektrom.

Česká republika to pri naplňovaní štátnej pokladnice nemá ľahké, pretože väčšina príjmu tvoria práve inkasované dane, poisťné na sociálne zabezpečenie a rôzne poplatky. O to dôležitejšie je viesť konštruktívny (odborný i politický) dialóg a nájsť zhodu, ktorá prinesie zvýšenie daňového výnosu - ten totiž ovplyvňuje všetky spoločenské potreby v oblastiach financovaných z verejného rozpočtu. Spomínaný odpor daňového poplatníka k plateniu daní často vedie k hľadaniu spôsobov, ako sa vyhnúť platobnej povinnosti a tým pádom obráť rozpočet o mnoho miliónov korún ročne.

S nechutou platiť daň však súvisí i neprehľadná, ťažkopádna a často menená právna úprava, ktorá bohužiaľ neprispieva k transparentnému prostrediu, v ktorom by

² Vláda ČR. *Programové prohlášení vlády ČR ze dne 14. 2. 2014*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/dulezite-dokumenty/programove-prohlaseni-vlady-cr-115911/>> [cit. 20.1.2016].

bolo možné efektívne pracovať na výbere daní. Žiaden štát nesmie zostať pozadu a účinne a plošne reagovať na stále inovatívnejšie metódy okrádania štátnej pokladnice prostredníctvom daňových únikov. Nakoľko problémy týkajúce sa daňových únikov naberajú globálneho významu, považujem za dôležité v tejto diplomovej práci spomenúť i opatrenia, ktoré sú prijímané na pôde iných štátov alebo nadnárodných organizácií (konkrétne USA, v súvislosti s pomerne nedávno prijatým zákonom FATCA, či Európskej Únie alebo Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, nakoľko určité opatrenia vyžadujú medzinárodnú spoluprácu).

Táto práca si kladie za úlohu priblížiť problematiku daní, daňovej optimalizácie a s ňou súvisiacich daňových únikov, analyzovať súčasnú právnu úpravu opatrení zamedzujúcich páchanie daňových únikov v Českej republike, porovnať ju s prostriedkami používanými alebo navrhovanými na úrovni Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, Spojených štátov amerických či Európskej Únie a zhodnotiť ich (ne)výhody. Cieľom tejto diplomovej práce je zodpovedať nasledujúce otázky:

- 1) Ako sa v súčasnosti medzinárodné spoločenstvo vrátane Českej republiky vyrovnáva s problematikou daňových únikov?
- 2) Sú prijaté alebo zamýšľané opatrenia skutočne tou správnou cestou v boji proti daňovým únikom?

Prvá kapitola tejto práce pomocou deskriptívnej metódy pre prehľadnosť definuje základné pojmy súvisiace s daňami a daňovou sústavou. Druhá kapitola pojednáva o samotnom daňovom úniku, o príčinách jeho vzniku a jeho dôsledkoch. Tretia kapitola približuje jednotlivé druhy daňových únikov u vybraných typov daní v Českej republike, pričom hlbšiemu rozboru sú podrobené hlavne daň z pridanej hodnoty, spotrebná daň a dane z príjmov, nakoľko podľa môjho názoru práve u týchto daní dochádza k najväčším únikom. V štvrtej a najdôležitejšia kapitole je použitá kombinácia deskriptívnej a analytickej metódy, kedy popisuje boj proti daňovým únikom na medzinárodnej úrovni – v rámci Európskej Únie, Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, Spojených štátov amerických, ale i na národnej úrovni v Českej republike. V častiach, v ktorých

dochádza k vzájomnému porovnávaniu inštitútov boja proti daňovým únikom je využitá metóda komparácie.

Vzhľadom k tomu, že problematika daňových únikov má interdisciplinárny charakter, čerpala som z právnej ale i ekonomickej literatúry, nakoľko považujem tieto dve odborné oblasti za veľmi úzko prepojené. Základ prameňov tejto diplomovej práce tvoria mimo iné i odborné články a právne dokumenty vytvorené medzinárodnými inštitúciami, či správami daní príslušných štátov, ktoré boli prístupné len elektronicky a väčšinou len v anglickom znení. Práca vychádza z právneho stavu platného a účinného k 10. marcu 2016.

1. Daňová teória

Na začiatku tejto práce by som sa rada venovala vymedzeniu základných pojmov, ktoré sa s problematikou daní a daňovej sústavy obecné spájajú a sú dôležité pre účely mojej diplomovej práce. Vymedzené budú hlavne pojmy daň a jej prvky či daňová sústava. Inštitútu daňového úniku venujem samostatnú kapitolu.

1.1 Daň, jej konštrukčné prvky a funkcie

1.1.1 Pojem daň v českém právním poriadku

Legálne vymedzenie pojmu daň obsahuje zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (ďalej len „**DŘ**“), ktorý v § 2 uvádza, že daň je peňažité plnenie, ktoré zákon označuje ako daň, clo alebo poplatok. Právna teória však má pre pojem daň trošku odlišnú a hlavne širšiu definíciu. Květa Kubátová napríklad vo svojej publikácii uvádza, že daň je transfer finančných prostriedkov od súkromného k verejnému sektoru³. Pre Dušana Hendrycha je daň povinnosťou, ktorú štát stanoví zákonom⁴ k získaniu príjmov na úhradu celospoločenských potrieb, tzn. pre štátny rozpočet, ktorá vykazuje vlastnosti ako nenávratnosť, neekvivalentnosť, spravidla periodický charakter a neúčelovosť⁵.

Neúčelovosť znamená, že nepoznáme, čo sa bude z daných prostriedkov financovať. Zinkasovaná daň sa teda stane súčasťou verejného rozpočtu, z ktorého sa v budúcnosti zafinancujú verejné potreby. **Neekvivalentnosť** znamená, že to, čo do rozpočtu posielame neodpovedá čiastke, ktorú budeme v budúcnosti z rozpočtu čerpať. **Pravidelnosť** ako vlastnosť dane už však neplatí absolútne – viď daň z nadobudnutia nehnuteľnosti, ktorú platíme vždy na základe tejto právnej udalosti, nie v určitom opakujúcom sa časovom intervale – je teda daňou jednorazovou⁶. **Nenávratnosť** dane

³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 15. ISBN 978-80-7478-841-3.

⁴ Túto povinnosť ukladá Listina základných práv a slobôd vo svojom článku 11 ods. 5. Ústavodarca si bol vedomý faktu, že daňová povinnosť je výrazným zásahom do práva na majetok a preto je možné uložiť túto povinnosť len na základe právneho predpisu vyššej právnej sily.

⁵ HENDRYCH, D. a kol. *Právnícký slovník*. [Beck-online]. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009 [cit. 12. 4. 2015]

⁶ K jednorazovým daniam patrili aj daň dedičská a darovacia, ktoré boli od 1. 1. 2014 zrušené. Daň dedičská bola zrušená úplne, nakoľko sa dedičstvo považuje za bezúplatné nadobudnutie a je oslobodené od dane z príjmu. Dary sú podľa zákona o dani z príjmov označované ako bezúplatné príjmy a spadajú do kategórie „ostatné príjmy“.

znamená, že daňový poplatník nemá žiaden nárok na to, aby mu bola príslušná čiastka v budúcnosti vrátená.⁷ Je nutné daň odlíšiť od poplatku, ktorý je naopak plnením ekvivalentným a účelovým, nakoľko predstavuje akúsi spoluúčasť na hradení nákladov za úkony, ktoré štátna správa prevádza pre poplatníka.

Taktiež je treba zdôrazniť, že daň je plnenie **nedobrovoľné**. Nesplnenie platobnej povinnosti včas má za následok sankciu. Sankcia môže mať podobu úroku z omeškania podľa ustanovenia § 252 DŘ.

1.1.2 Konštrukčné prvky dane

Konštrukčnými prvkami dane sú podľa kolektívu autorov z pražskej právnickej fakulty i) subjekt dane, ii) daňový objekt (predmet), iii) daňový základ, a iv) daňová sadzba. Niekedy sa k nim radí i v) splatnosť dane. Okrem toho to môže byť ešte zvýšenie a zníženie dane či daňového základu, oslobodenie od dane, ustanovenie o dane prostom minimu a pod.⁸

Daňový subjekt je osoba povinná platiť konkrétnu daň. Takúto osobu nazývame poplatníkom. Sú prípady, kedy poplatník daň neodvádza sám, ale túto povinnosť má miesto neho na základe zákona iná osoba – platca dane.⁹ Primárnou povinnosťou daňových subjektov je odvieŕať daň správcovi dane. Majú však napríklad i povinnosť registračnú, povinnosť daňového tvrdenia, povinnosť podávať daňové hlásenie a takisto povinnosť podrobiť sa kontrolnej činnosti správcu dane, ktorá môže vyústiť v sankciu za nesplnenie povinnosti poriadne a včas.

Predmetom dane je skutočnosť, na základe ktorej má daňový subjekt daňovú povinnosť. Zákonodarca sa snaží predmet dane vymedzovať presne, zároveň i široko, aby zo zdanenia uniklo čo najmenej. Pozitívne vymedzenie býva často doplnené vymedzením negatívnym, ktoré spresňuje, čo za predmet dane nepovažujeme. V našom právnom poriadku sa predmet dane odráža v určení názvu dane. Objektom sú dôchodky, majetok

⁷ Výnimku samozrejme predstavujú prípady, kedy bola daň vymeraná vyššia alebo bola vymeraná neoprávnene, a preto vzniká po splnení podmienok daňovému subjektu nárok na vrátenie dane. Viď § 155 DŘ.

⁸ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. s.159. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁹ Tieto pojmy vymedzoval dnes už neúčinný zákon o správe daní a poplatkov. DŘ tieto pojmy síce prevzal, ale nedefinuje ich.

alebo užívanie majetku, prevod majetku, spotreba, príjmy alebo úkony v zákonom stanovených prípadoch.¹⁰

Základ dane je hodnota, z ktorej vypočítavame daňovú povinnosť. Je vyjadrený v peňažných jednotkách u daní valorických alebo nepeňažných jednotkách u daní špecifických.

Sadzba dane vyjadruje výpočet, pomocou ktorého určíme výšku dane z jej základu. Rozlišujeme sadzbu pevnú a percentuálnu.

Splatnosť dane je lehota, v ktorej musí byť splnená povinnosť daň zaplatiť. Je stanovená právnym predpisom a jej nedodržanie má za účinok sankciu.

1.1.3 Funkcie dane

Funkcia dane je spojená s postavením dane v národnom hospodárstve. Rozlišujeme niekoľko funkcií:

- a) **fiškálna** – základná a najstaršia funkcia daní, účelom daní je totižto naplniť verejné rozpočty, z týchto prostriedkov sú následne hradené verejné potreby;
- b) **alokačná** – v momente, kedy tržné mechanizmy nie sú schopné zaistiť efektívnosť v alokácii zdrojov môže štát podporovať konkrétne odvetvie alebo obmedziť spotrebu znížením alebo zvýšením sadzieb¹¹;
- c) **redistribučná** – dochádza k zmierneniu rozdielov medzi dôchodkami jednotlivých subjektov i tým že vyšší majetok alebo vyšší príjem je zdanený viac; štát výberom daní odoberá časť príjmov a prostredníctvom transferových platieb ho predáva iným, čím zmierňuje priepastné rozdiely v životnej úrovni jednotlivých vrstiev obyvateľstva¹²;

¹⁰ GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Vyd. 1. Ostrava: KEY Publishing, 2008. Právo (Key Publishing). s. 39. ISBN 978-80-87071-77-9.

¹¹ SOVOVÁ, O. a FIALA, Z. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). s. 2. ISBN 978-80-7380-223-3.

¹² KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. s.33. ISBN 978-80-87974-06-3.

- d) **stabilizačná** – nazývaná i ekonomická funkcia, zmierňuje cyklické výkyvy v ekonomike, zvyšuje zamestnanosť či cenovú stabilitu; a
- e) **stimulačná** – stanovuje rozdielne daňové zaťaženie rôznych subjektov s cieľom ovplyvniť ich činnosť a tempo ich rozvoja¹³.

1.2 Daňová sústava Českej republiky

Daňová sústava predstavuje súhrn daní vyberaných v určitom štáte v určitom čase.¹⁴ Je súčasťou daňového systému, ktorý podľa Bakešovej učebnice finančného práva predstavuje právnu, organizačnú a technickú konštrukciu inštitúcií a inštitútov, ktoré zabezpečujú správu daní, vymeriavanie, vymáhanie, kontrolu a systém nástrojov, ktoré sú uplatňované voči daňovým subjektom. Z toho vyplýva, že pojem daňový systém je omnoho širší než daňová sústava.¹⁵

Dane je možné triediť podľa rôznych kritérií v rámci daňovej sústavy. Daňová sústavu tvoria: i) **daň z pridanej hodnoty**, ii) **dane spotrebné**, iii) tzv. **ekologické dane**, iv) **dane z príjmov**, v) **daň z nehnuteľností**, a vi) **daň cestná**. Každý druh dane má svoju samostatnú hmotne-právnu úpravu, a preto v českom právnom poriadku nenájde samostatný právny predpis, ktorý by zastrešoval úpravu daňovej sústavy ako takej.¹⁶ Procesnú úpravu zastrešuje DŘ.

Daňová sústava vychádza hlavne z tohoto delenia:

- a) na základe väzby na dôchodok poplatníka (dane priame a nepriame);
- b) podľa predmetu dane (dane majetkové a dane dôchodkové);
- c) podľa daňového určenia (dane štátne, miestne a dane vyšších územno-samosprávnych celkov); a

¹³ MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 355. s. 25. ISBN 80-210-3579-X.

¹⁴ BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. s.163. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁵ Ibid.

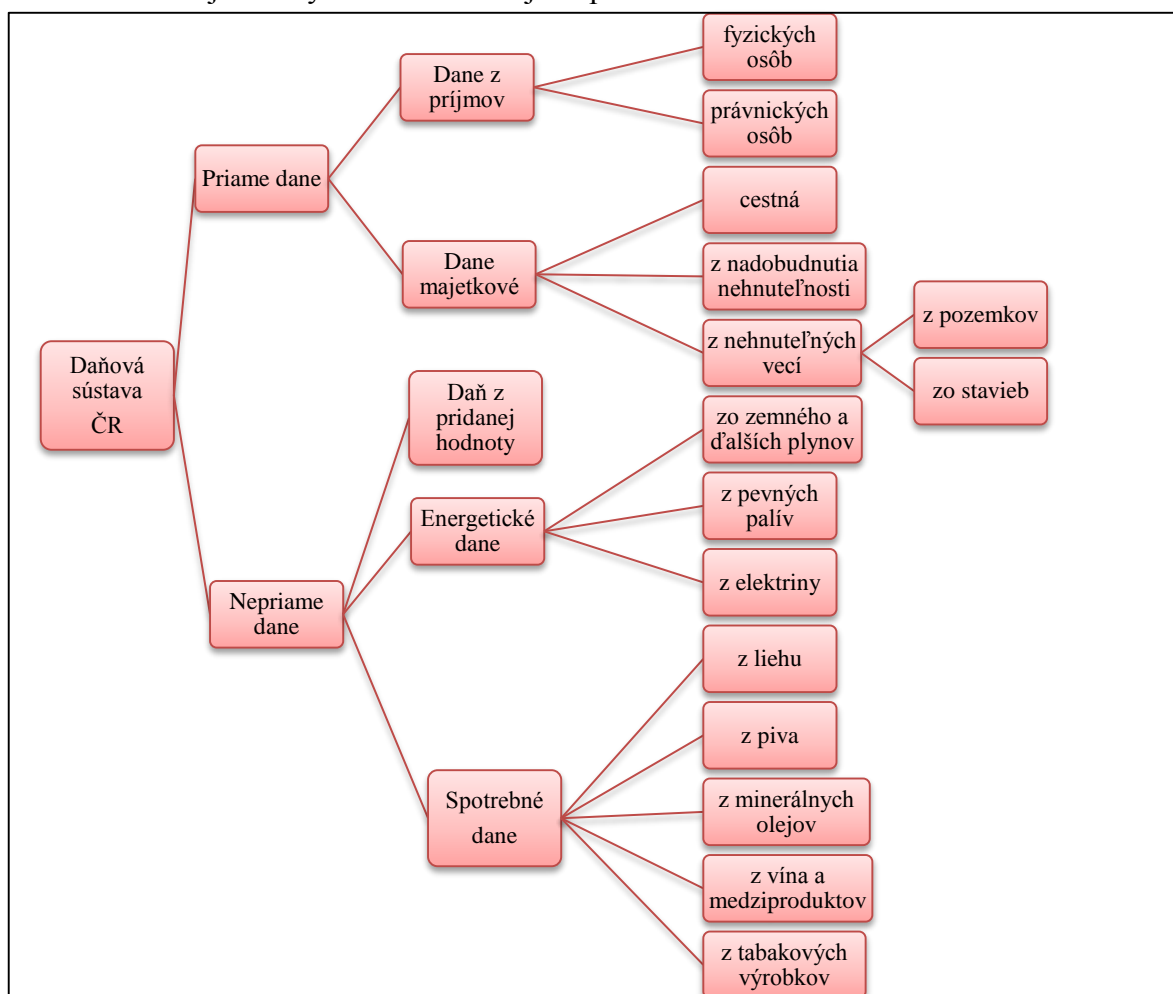
¹⁶ Predtým bol takýmto predpisom zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ktorý prestal byť účinný ku dňu 1.1.2014.

d) podľa techniky ukladania daňovej povinnosti (dane katastrové a dane tarifné).

Najfrekventovanejšie však zostáva delenie na dane priame a nepriame. Definíciu, ktorá sa zdá byť najpriateľnejšia aj pre účely mojej diplomovej práce, ponúka Právnický slovník od Dušana Hendrycha. „**Daň přímá** je pojem používaný pro označení těch daní, které postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku, kdežto nepřímé daně se spojují s příjmem při jeho upotřebení. Někdy se přímé daně nazývají daňové typy, u nichž poplatníkem a plátcem daně je týž subjekt. O přímých daních hovoříme také tehdy, jestliže pro toho, kdo jí podléhá, resp. kdo ji hradí, neexistuje žádná možnost přenést daňovou povinnost na jiný subjekt. Daně přímé v naší daňové soustavě jsou především daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. **Daň nepřímá** je daň, kde plátcem daně je jiná osoba než ta, která daň skutečně ekonomicky nese. Daně nepřímé jsou daně, které se uvalují na spotřebu; hradí ji výrobce nebo prodejce z objemu své produkce nebo svých prodejů. Prostřednictvím ceny má však možnost ji přenést na jiný subjekt, především na spotřebitele. K nepřímým daním v naší daňové soustavě patří daň z přidané hodnoty a spotřební daně. Daň nepřímá postihuje zdaňovaný příjem při jeho upotřebení, kdežto daň přímá při jeho vzniku.“¹⁷

¹⁷ HENDRYCH, Dušan a kol. Právnický slovník [Beck-online]. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009. [cit. 12. 4. 2015].

Schéma daňovej sústavy ČR má nasledujúcu podobu:



Obrázok 1. Schéma daňovej sústavy ČR. Vlastné spracovanie údajov podľa príslušných zákonov.

Daňovými subjektami sú fyzické a právnické osoby, avšak dôležitejšie je delenie daňových poplatníkov, a to na daňových rezidentov a daňových nerezidentov podľa zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (ďalej len „**ZDP**“). Podľa § 1 ZDP sú fyzické osoby daňovými rezidentami pokiaľ majú na území ČR bydlisko alebo sa tam obvykle zdržiavajú, pričom pojem *obvykle sa zdržiavať* znamená zdržiavanie sa na území Českej republiky aspoň počas 183 dní kalendárneho roka. Čo sa týka právnických osôb, tak tie sú daňovými rezidentami podľa § 17 odst. 3 ZDP pokiaľ majú na území ČR svoje sídlo alebo miesto vedenia.

Vybraté dane tvoria podstatnú časť príjmov štátneho rozpočtu ČR. Pomer všetkých daňových príjmov jednej krajiny k hrubému domácejmu produktu (ďalej len „**HDP**“)

danej krajiny sa označuje ako daňové zaťaženie alebo daňová kvóta¹⁸. V ČR predstavovalo daňové zaťaženie v roku 2014 podľa dát OECD približne 33,5 % HDP¹⁹. Priemerné daňové zaťaženie štátov v rámci OECD pre rok 2014 je zhruba 34,4 %²⁰. Pokiaľ ide o daňové zaťaženie krajín OECD, v roku 2013 (t.j. v roku, za ktorý má OECD prístup k údajom za všetky krajiny) bola ČR na 17. mieste.

Štruktúra daňových príjmov do štátneho rozpočtu ČR je z hľadiska podielov na celkovom príjme do štátneho rozpočtu približne nasledujúca (zjednodušená):



Obrázok 2. Štruktúra daňových príjmov v ČR za rok 2014.²¹ Vlastné spracovanie údajov.

¹⁸ KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. s.24. ISBN 978-80-87974-06-3.

¹⁹ OECD.org: *Better policies for better lives*. Comparative tables. [online]. 2014. Dostupné z: <stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> [cit. 16.1.2016]

²⁰ Ibid. Dáta za rok 2015 neboli v čase kompletovania tejto diplomovej práce k dispozícii.

²¹ OECD.org: *Tax structure of the tax revenues in the Czech Republic*. [online]. 2015. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-czech-republic.pdf> [cit. 16.1.2016].

2. Daňový únik

2.1 Teoretické vymedzenie pojmu daňový únik

„Nedávne štúdie potvrdili, že členské krajiny dôsledkom daňových únikov prichádzajú ročne o bilión eur!... Toto je číslo, ktoré je najmä v týchto časoch jednoducho neakceptovateľné. Nejde však len o astronomickú výšku tejto sumy – ide aj o dodržiavanie základného princípu slušnosti a férovosti. Nie je možné, aby dôsledky daňových únikov a podvodov znášali len obyčajní daňovní poplatníci.“²² Len pre predstavu – suma bilión eur predstavuje ročné výdavky všetkých členských štátov na zdravotnú starostlivosť. V mnohých ekonomicky vyspelých krajinách sa škody v dôsledku daňových únikov pohybujú v desiatkach miliónov eur ročne. Táto „strata“ sa odráža v nedostatkoch vo verejných financiách, najmä v nedostatku prostriedkov na infraštruktúru, vzdelanie a iné investície zvyšujúce životnú úroveň obyvateľstva tej danej zeme.²³

Samotný daňový únik je starý tak ako výber daní. Pôvodnou funkciou výberu daní bola funkcia alokačná - čiže naplnenie štátnej pokladnice, z ktorej sa následne zaist'ovala činnosť štátu. Opakovane sa v našej spoločnosti stretávame s prípadmi, kedy sa daňový subjekt (a je v celku jedno či je to fyzická osoba alebo veľká nadnárodná spoločnosť) snaží nájsť najvýhodnejší spôsob ako znížiť svoju daňovú povinnosť a tým pádom znížiť odvod do verejného rozpočtu o určitú čiastku, ktorou si radšej zlepši úroveň života alebo zafinancuje budúce aktivity. Je to racionálne ekonomické správanie, a preto i zákonodarca vytvára určitý priestor pre daňovú úsporu, a tým sa snaží eliminovať potencionálne nežiaduce protiprávne správanie daňového subjektu. Dalo by sa povedať, že v momente, kedy vznikne akákoľvek daňová povinnosť, sa ju v nasledujúci okamih niekto pokúsi obísť alebo obmedziť.

V povedomí spoločnosti sú hlavne obrovské tuzemské či zahraničné kauzy, ktoré v poslednom čase rezonovali médiami: *„Cigarety za tri čtvrtě miliardy korun postupně*

²² ŠEFČOVIČ, M. *Nové európske kompetencie v daňovej politike a akčný plán EÚ proti daňovým únikom*. [online]. 2013. Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-426_sk.htm> [cit. 18. 4. 2015].

²³ OECD.org: *Fighting tax evasion*. [online]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>> [cit. 9.1.2016].

prodali dva Asiaté z obce Svatý Kříž na Chebsku. Ted' na ně v jejich firmách při razii „zaútočila“ daňová Kobra a policisté je odvedli v poutech. Je to dosud největší odhalený daňový únik na kuřivu v západních Čechách a zřejmě i v celé republice...,“²⁴ či kauzy Swissleaks alebo Luxleaks týkajúce sa daňového zvýhodňovania medzinárodných korporácií v štáte Luxembursko. Išlo vtedy hlavne o známe spoločnosti IKEA, Pepsi a mnoho ďalších ktoré uzatvorili s Luxemburskom tajné zmluvy s cieľom ušetriť miliardy eur na daniach.²⁵ O to viac kontroverzne podľa mňa znejú slová terajšieho predsedu Európskej Komisie Junckera o vytrvalom a neľútostnom boji proti únikom v oblasti daní, keď vyššie spomenuté kauzy sa udiali práve v období, keď bol premiérom Luxemburska.

Teoreticky vymedziť pojem daňový únik je však stále pomerne zložité. Václav Boněk vo svojom Lexikone – Daňové pojmy definuje daňový únik ako minimalizáciu (popríklad až nuláciu) daňovej povinnosti²⁶. Daňový únik býva taktiež definovaný ako prípad, kedy sa daňový poplatník čiastočne alebo z celá vyhýba plateniu daňovej povinnosti. Takáto definícia by však predstavovala značné zjednodušenie celého a veľmi komplexného problému daňových únikov.

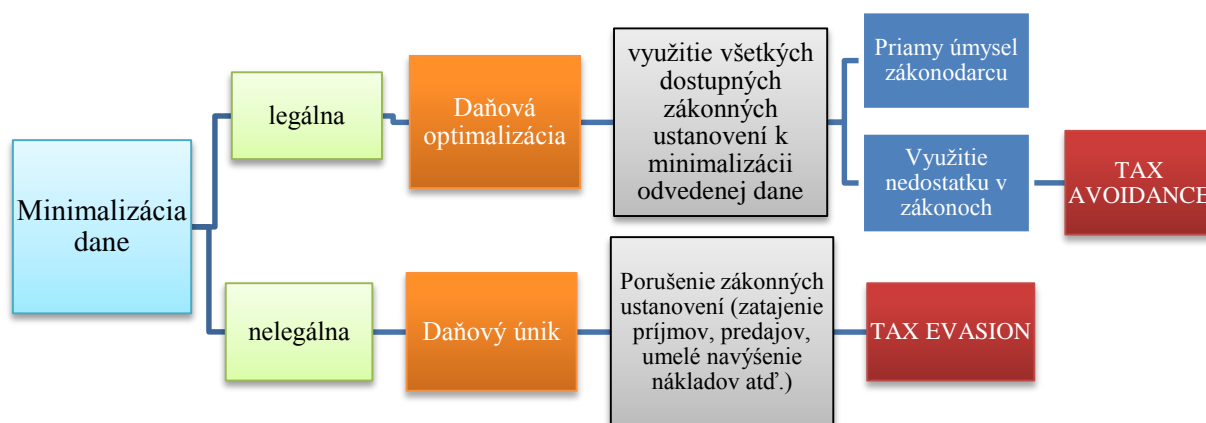
2.2 Daňová optimalizácia verzus daňový únik

Bez ohľadu na daňové zaťaženie sa bude daňový subjekt vždy snažiť o minimalizáciu svojej danej povinnosti. Daňová minimalizácia tvorí súčasť finančnej optimalizácie a plánovania každej spoločnosti. Daňová minimalizácia môže mať niekoľko podob. Kľúčové je pre potreby mojej diplomovej práce rozlíšiť pojmy daňová optimalizácia a daňový únik, ktoré predstavujú formy daňovej minimalizácie.

²⁴ idnes.cz. *Karlovarská kobra zasahovala na Chebsku*. [online]. 2015. Dostupné z: <http://vary.idnes.cz/karlovarska-kobra-zasahovala-na-chebsku-danove-uniky-p04-/vary-zpravy.aspx?c=A150407_112443_vary-zpravy_ba> [cit. 18. 4. 2015].

²⁵ ceskatelevize.cz. *Svět podle Zdenka Velíška*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/blogy/301581-svet-podle-zdenka-veliska-271/>> [cit. 18. 4. 2015].

²⁶ BONĚK, V. a kol. *Lexikon – Daňové pojmy*. Vyd. 1. Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. Lexikony. s. 89. ISBN 80-7208-265-5.



Obrázok 3. Formy minimalizácie dane. Zdroj: MF ČR²⁷

2.2.1 Daňová optimalizácia

K daňovej optimalizácii sa pre web probyznysinfo.cz vyjadrila i Jana Emma Keraho, ktorá uvádza: „*To, že podnikateľ daně optimalizuje, neznamená, že neplní svou daňovou povinnost nebo se placení daní vyhýbá nezákonným způsobem. Jedná se o minimalizování daňové povinnosti v rámci zcela legálních metod.*“²⁸

V českom právnom prostredí za efektívnu daňovú optimalizáciu považujeme akúsi *legálnu* minimalizáciu daňovej povinnosti. Táto minimalizácia v sebe zahrňuje i) daňovú úsporu (oslobodenia od dane, zľavy, tvorbu rezerv, voľbu formy odpisov), ii) odloženie daní do budúcnosti (daňové rezervy), iii) vyhnutie sa daniam využitím tzv. medzier v zákonoch, iv) využitie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, v) využitie možností, ktoré prinášajú daňové raje, a vi) iné inštitúty, ktoré boli zákonodarným zborom úmyselne zaradené do daňových právnych predpisov za účelom znížiť daňovú povinnosť určitej skupiny daňových subjektov.²⁹ „*Daňová optimalizace je nastavení všech parametrů daní tak, aby jejich výsledná platba byla, co možná nejmenší. Jde o legální cestu, jak si jednoduše a samozřejmě dlouhodobě snižovat daňovou povinnost.*“³⁰

²⁷ MF ČR. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. [online]. 2013. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2013/rok-2013-podzimni-seminar-aktualni-ekono-15118>>. [cit. 25.1.2016].

²⁸ Kudrnová, V. *Offshore podnikání očima odborníka: Optimalizace daní není daňový únik*. In: probyznysinfo.ihned.cz. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://probyznysinfo.ihned.cz/c1-62769120-offshore-podnikani-ocima-odbornika-optimalizace-dani-neni-danovy-unik>> [cit. 18. 4. 2015].

²⁹ KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. s.55. ISBN 978-80-87974-06-3.

³⁰ berne.cz. *Optimalizace*. [online]. Dostupné z: <<http://www.berne.cz/danova-optimalizace/>> [cit. 18. 4. 2015].

K daňovej optimalizácii sa vyjadril aj Najvyšší správny súd ČR v svojom rozhodnutí z roku 2006: „*Racionálním ekonomickým chovaním podnikateľa je i snaha o minimalizáciu nákladů a maximalizáciu zisku. Přirozeným projevem tohoto chování je i snaha o optimalizaci povinností vůči státu (např. daně, odvody na zdravotní a sociální pojištění). Pokud se tak děje legálně (...) nelze za to podnikatele postihovat.*“³¹

Ako uvádza Tichá, v určitom momente sa môže vyskytnúť i prípad, kedy daňový subjekt využije nedostatky v zákone tak, ako ho pôvodne zákonodarca nezamýšľal. Problém však spočíva v tenkej hranici medzi tým, čo mal zákonodarca v úmysle a čo už je možné považovať za využitie neúmyselných neprehľadností a nedostatkov v právnych predpisoch. Súhlasím s názorom, že pokiaľ daná aktivita daňového subjektu odpovedá realite a platným právnym predpisom, nie je možné ju považovať za daňový únik. Podobne sa vyjadruje i Macháček: „*Žádný daňový předpis neposkytuje daňovému subjektu návod k řešení otázky, kde se nachází hranice toho, co lze ještě bez nebezpečí sankcí provádět pro snížení svých daňových povinností. Postupujeme tak dle principu co není zákonem zakázáno, je povoleno.*“³²

Podľa Tichej je sa v anglicky hovoriacich krajinách takéto jednanie označuje ako **tax avoidance**. Tax avoidance (vyhýbanie sa plateniu daní) „*představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně....Prostřednictvím této daňové optimalizace je využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však také využití mezer v daňových zákonech.*“³³

2.2.2 Daňový únik

„*Daňový únik odhaluje stát a jeho právní řád. Odhaluje daňové právo v celé jeho nahotě, jaké je a čím je...*“³⁴

Naproti daňovej optimalizácii predstavuje daňový únik oveľa závažnejší a podstatne viac nežiaduci problém pre náš právny systém a pre veľkú časť našej

³¹ Rozsudok NSS zo dňa 27. júla 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69.

³² MACHÁČEK, I.: *Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace*. Praha: Linde, 2002. Daně (Linde). ISBN 80-86131-33-5.

³³ TICHÁ, M. *Daňové úniky – institucionální aspekty*. [online]. 2007. Dostupné z: <kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf> s. 2. [cit. 20.1.2016].

³⁴ MARTINEZ, J. - C. *Daňový únik*. 1.vyd. Praha: HZ, 1995. Editio Q. s. 139. ISBN 80-901-9183-5.

spoločnosti. Každý daňový subjekt sa síce prirodzene snaží znižovať svoje daňové bremeno, avšak v momente, kedy sa odkláňa od postupu, ktorý umožňuje zákon, sa dostáva do roviny, v ktorej je jeho postup jednoducho nelegálny. Alena Zúbaľová považuje daňový únik za „*snahu jedincov vyhnúť sa dani nelegálnym spôsobom, najčastejšie vedomým nepriznaním určitých príjmov v daňovom priznaní, pričom rozhodnutie daňovníka k daňovému úniku považuje za racionálnu voľbu v neistote*“³⁵ Úmyselná snaha jedinca vyhnúť sa dani teda predstavuje priame porušenie právneho predpisu a môžeme ho označiť za trestný čin.

Zaujímavý a dôležitý je takisto pohľad Najvyššieho správneho súdu ČR v rozhodnutí z roku 2007: „*Jestliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoučelné, resp., jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná, jak vyplývá z uvedeného rozsudku, o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu. Tento obecný princip, formulovaný ve zmíněném rozsudku Nejvyššího správního soudu, jenž úspěšně prošel testem ústavnosti (usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007, sp. zn. III. ÚS 374/06), má své vyjádření i v zákoně o daních z příjmů, a to mimo jiné v ust. § 23 odst. 10 tohoto zákona, podle něhož se pro zjištění základu daně vychází, až na zákonem stanovené výjimky, z účetnictví vedeného podle účetních předpisů, pokud ovšem nedochází ke krácení daně jiným způsobem. Je tedy třeba rozlišovat rovinu formální, zachycenou právě v účetnictví, od roviny faktické, v níž je*

³⁵ ZÚBAĽOVÁ, A. a kol.: *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2008. Ekonomía (Iura edition). s. 122. ISBN 978-80-8078-228-3.

třeba sledovat mimo jiné pravý smysl a účel aktivit, k nimž se váží příjmy a výdaje daňového subjektu.“³⁶

V českém právním poriadku pojem daňový únik presne definovaný nie je, každopádne najbližšie sa mu javí pojem krátenie dane. Krátením dane sú také úkony daňového subjektu, v dôsledku ktorých uvedie správcu dane v omyl, využije jeho omylu alebo zamlčí podstatné skutočnosti. Takéto konanie naplňuje skutkovú podstavu trestného činu *Zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby* tak ako ho definuje § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, a môže byť za neho v jeho základnej skutkovej podstate uložený trest odňatia slobody až na tri roky, avšak iba pod podmienkou, že páchatel takúto činnosť prevádza najmenej vo väčšom (alebo veľkom) rozsahu (tj. minimálne 50.000,- Kč³⁷). Túto hranicu však dosiahne len minimálny počet páchatel'ov, a preto môžeme zhrnúť, že pod pojmom daňový únik sa skrýva omnoho viac aktivít a činností než nespadá pod dikciu § 240 trestného zákonníka.

V anglosaskkej právnej oblasti je takéto správanie sa daňového subjektu nazývané tiež **tax evasion**. Podľa Tichej je tax evasion považovaný za „*nelegální činnost, za kterou může být daňový poplatník postižen. Míra postihu závisí jednak na rozsahu neodvedení nebo zkrácení daně, jednak na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona.*“³⁸

Pri páchaní daňových únikov je normálne, že daňové subjekty informácie, ktoré majú poskytnúť správcovi skreslia, alebo dokonca zamlčia. Odhaliť však tieto nepravdivo uvedené alebo neuvedené informácie býva podľa môjho názoru nadľudský výkon a pre správcu dane predstavuje veľmi veľké technické a hlavne personálne zaťaženie. Preto zostáva mnoho daňových únikov neodhalených a v mnohých prípadoch páchatelia spravodlivo nepotrestaní.

Niektoré nedávne štúdie delia daňové úniky na a) tie s domácim prvkom, a b) tie s medzinárodným prvkom. Daňové úniky s domácim prvkom pokrývajú tie, ktoré sa

³⁶ Rozsudok NSS ČR zo dňa 17. decembra 2007, sp. zn. 1 Afs 35/2007 – 108.

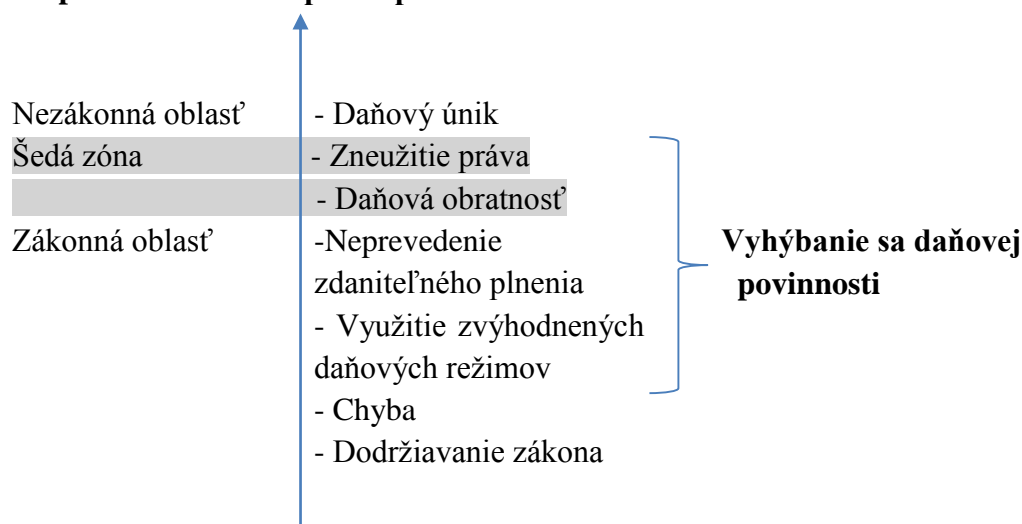
³⁷ Rozsudok NS ČR zo dňa 18. júla 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001.

³⁸ TICHÁ, M. *Daňové úniky – institucionální aspekty*. [online]. 2007. Dostupné z: <kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf> s. 2. [cit. 20.1.2016].

uskutočnili na pôde jedného štátu v rámci šedej ekonomiky. Zatiaľ čo daňové úniky s medzinárodným prvkom zahŕňajú transfer pricing a zakladanie offshore spoločností.³⁹

Môžeme teda zhrnúť, že minimalizácia daňovej povinnosti subjektu pozostáva z rôznych činností. Na strane jednej sú legálne spôsoby ako daňová optimalizácia a na strane druhej stojí nelegálny daňový únik. Ako bolo napísané vyššie, hranica medzi týmito dvoma fenoménmi je však príliš tenká na to, aby bola zadefinovaná na akademickej či politickej úrovni. Do tejto komplexnej problematiky však neprinášajú prehľadnosť ani samotní správcovia dane. Sú totižto situácie, kedy tá istá aktivita je považovaná jedným správcom dane za legálne jednanie, a pritom iný správca dane by z takého jednania vyvodil postih. I takéto nepresnosti v aplikácii právnych noriem spôsobujú daňové úniky.

Stupne nezákonnosti podľa profesora Martineza:



Obrázok 4. Stupne (ne)zákonnosti v súvislosti v daňovými únikmi.⁴⁰ Vlastné spracovanie.

Schéma podľa profesora Martineza zobrazuje ako sa daňový subjekt postupne krok po kroku dostáva od počiatočného dodržiavania zákonných pravidiel, cez chybu a využitie daňových zvýhodnení k manipulácii s textom zákona, až skončí u zneužitia zákona a daňového úniku. Súhlasím s doktorom Púrym, sudcom Najvyššieho súdu ČR,

³⁹ Fuest C. & Riedel N. *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries*. [online]. 2009. Dostupné z: <http://r4d.dfid.gov.uk/PDF/Outputs/EcoDev/60670_TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf> s. 1. [cit. 20.1.2016].

⁴⁰ MARTINEZ, J. - C. *Daňový únik*. 1.vyd. Praha: HZ, 1995. Editio Q. s. 14. ISBN 80-901-9183-5.

ktorý zmieňuje, že právna úprava daní je veľmi zložitá, neposkytuje spoľahlivý návod pre odlíšenie legálnych a nelegálnych aktivít, teda ani pre vymedzenie hraníc trestného bezprávia.⁴¹

2.3 Pojmy súvisiace s daňovými únikmi

2.3.1 Daňový raj

Daňové raje (angl. *tax haven*) s daňovou optimalizáciou úzko súvisia. Sú to krajiny, ktoré lákajú finančných investorov k premiestneniu na základe výhodných daňových podmienok. Podľa docentky Pauličkovej je to „*územie so zvýhodneným colným, resp. daňovým režimom, ktorý dovoľuje daňovému subjektu tam umiestňujúcemu svoj kapitál, nemalú finančnú úsporu....podľa niektorých odhadov je v daňových rajoch dnes umiestnených 70 – 80 % privátneho likvidného kapitálu z celého sveta.*“⁴² Najväčšou hrozbou pre svetovú ekonomiku predstavujú hlavne preto, lebo sú cieľom pre peniaze z medzinárodného terorizmu alebo sa tam jednoducho perú špinavé peniaze. To znamená, že „*tento priestor je prešpikovaný kapitálom z vysoko kriminálnych a nelegálnych činností tieňovej ekonomiky.*“⁴³

Daňové raje sú územia, ktoré vo všeobecnosti lákajú zahraničných investorov najmä i) jednoduchými požiadavkami na zakladanie spoločností, ii) prehľadnosťou predpisov a stabilitou politického systému, iii) nízkymi daňovými sadzbami, iv) diskretnosťou a zložitou možnosťou dohľadať vlastnícku štruktúru a informácie o spoločnosti, či v) kvalitnými bankovými službami, vysokým stupňom ochrany bankového tajomstva či nevyžadovaním vedenia účtovníctva, auditu alebo výročných správ.

Spoločnosti majú v takýchto krajinách svoje sídlo, ale žiadne skutočné aktivity tam nevykonávajú, pretože obchodovanie praktikuju z iných zemí. Tak napríklad spoločnosť fungujúca na slovenskom alebo českom trhu presunie svoje sídlo na Cyprus alebo Britské

⁴¹ PÚRY, František. *Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků*. 2005. Trestněprávní revue. č. 1/2005. s.1.

⁴² PAULIČKOVÁ, A. *Daňové úniky a daňové raje ako osobitné finančno-právne problémy*. Mezinárodní a srovnávací právní revue. č. 14/2005, s. 28

⁴³ Ibid, s. 29.

panenské ostrovy, tam daní svoje príjmy a spoločníci svoje zisky (často až s nulovou daňou), a pritom tam v skutočnosti nemá ani žiadnych zamestnancov. Toto konanie je taktiež nazývané i „off-shore“ podnikaním⁴⁴. Domnievam sa, že protikladom sú tzv. „on-shore“ krajiny, ktoré sa taktiež snažia o príliv zahraničného kapitálu, ale nevyznačujú sa práve najnižšími daňovými sadzbami. Sú to krajiny, ktoré novo prichádzajúcim investorom ponúkajú rôzne daňové úľavy, napríklad v podobe daňových prázdnin v prvých rokoch podnikania. Často sa však stáva, že investor využije celú dobu daňovej úľavy a po jej ukončení presťahuje svoje podnikanie do inej krajiny, kde mu znovu poskytnú výhodné podmienky. Za takúto krajinu považujem i ČR⁴⁵. Podľa Ministerstva financií ČR je daňová úľava „*chápána jako opatření, které je pro poplatníka výhodou ve formě nižší či později zaplacené daně ve srovnání se stavem, kdy by takové opatření v zákoně zahrnuto nebylo.*“⁴⁶

2.3.2 Šedá alebo tieňová ekonomika

Šedá (tieňová, neoficiálna, podzemná, skrytá či neformálna) ekonomika veľmi úzko súvisí s daňovými únikmi a tým pádom aj s daňovými rajmi. Jej hlavným atribútom je porušenie etických noriem v spoločnosti. Najčastejšie sú to prípady: i) prania špinavých peňazí, ii) tzv. práce na čierno, či iii) vyplácania miezd mimo oficiálny príjem zamestnanca.

Ludmila Klimešová hovorí o troch druhoch šedej ekonomiky:

- a) **skrytá ekonomika** – táto predstavuje skresľovanie vykazovaných údajov a má kľúčové postavenie v štruktúre tieňovej ekonomiky – falšovanie účtovných kníh, nadhodnotenie nákladov, podhodnocovanie príjmov či miezd alebo podnikanie bez oficiálneho oprávnenia;
- b) **neformálna ekonomika** – táto zahrňuje aktivity sektoru domácností (poľnohospodárske samozásobenie, individuálna bytová výstavba), ale aj tržné aktivity (príležitostné produktívne aktivity ako poľnohospodárstvo); a

⁴⁴ Tj. podnikanie uskutočňované v jednej zemi týkajúce sa majetku v inej zemi.

⁴⁵ Napríklad vzhľadom k zákonu č. 72/2000 Sb., o investičných pobídkách.

⁴⁶ MF ČR. *Zpráva o dopadu daňových úlev na příjmy sektoru vládních institucí*. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rozpocetove-ramce-statisticke-informace/danove-ulevy>> [Cit. 30. 1. 2016].

- c) **nelegálna ekonomika** – sú to najzávažnejšie aktivity, ale je zastúpená najmenej, príkladom je predaj pašovaných tovarov, korupcia, prostitúcia či nelegálne poskytovanie služieb.⁴⁷

Podľa profesora Schneidera, jedného z najväčších odborníkov na šedú ekonomiku je v krajinách EÚ klesajúca tendencia. Zatiaľ čo v roku 2010 bola priemerná hodnota šedej ekonomiky 20 % HDP, tak v roku 2015 to bolo 18,3 % HDP. V ČR predstavoval podiel tieňovej ekonomiky 15 % HDP.⁴⁸ Vzostup aktivít uskutočňovaných v rámci tieňovej ekonomiky je spojený najmä s hospodárskou recesiou a ekonomickou krízou, pretože subjekty pracujúci mimo oficiálnu ekonomiku sa tak môžu vyhnúť odvodu daní.

2.3.3 Daňový nedoplatok

Daňový nedoplatok je podľa DŘ „*částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.*“⁴⁹ Základom je už vymeraná daň, ktorá neodpovedá údajom uvedeným v podanom daňovom priznaní. To sa však mohlo udiť vplyvom niekoľkých faktorov, nielen jednaní daňového poplatníka vedúcemu k úmyselnému zníženiu daňovej povinnosti.⁵⁰ Správca dane zabezpečuje vymáhanie takéhoto nedoplatku podľa DŘ prostredníctvom daňovej exekúcie, súdneho exekútora, uplatnením v insolvenčnom konaní alebo prihlásením do verejnej dražby podľa § 175 DŘ. Podľa odhadov Ministerstva financií ČR tvorili daňové nedoplatky v roku 2014 hodnotu 110 mld. Kč, čo je veľmi vysoká suma, ale zároveň musím zmieniť aj to, že oproti roku 2013 je to pokles o 28 %.⁵¹

⁴⁷ KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. s.54. ISBN 978-80-87974-06-3.

⁴⁸ SCHNEIDER, F. *Size and Sevelopment of the Shadow Economy*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>> [Cit. 26.1.2016].

⁴⁹ § 153 DŘ.

⁵⁰ Mohli to byť neznalosť zákona, neprehľadnosť zákona či jednoducho omyl.

⁵¹ MF ČR. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>> [cit. 2.2.2016].

2.4 Príčiny vzniku daňových únikov

Príčiny vzniku daňových únikov taktiež nie je bohužiaľ možné jednoznačne a kategoricky vymedziť. Jednotlivé faktory sú medzi sebou previazané a úzko spolu súvisia. Lenártová uvádza nasledujúce faktory.⁵²

2.4.1 Ekonomické faktory

Daňové úniky sú dorazom vyspelosti každej konkrétnej zeme. Je zrejmé, že vo vyspelých krajinách bude potrebné využívať sofistikovanejšie a zložitejšie metódy. V rozvinutých a vyspelých krajinách je množstvo daňových únikov menšie. Dôležitá je výška daňových sadzieb. Dobre fungujúca ekonomika s pozitívnym hospodárskym rastom nevyžaduje také množstvo daňových zásahov a takú mieru zdanenia k naplneniu verejného rozpočtu ako ekonomika stagnujúca a rozvojová. Zvyšovať sadzby daní za účelom vyššieho daňového inkasa však nie je možné nekonečne. Toto asi najvýstižnejšie vyjadruje tzv. **Lafferova krivka**, ktorá „demonstruje závislosť daňového výnosu na daňovej sadzbe. Pri nízkych daňových sadzbách roste daňový výnos štátu s rastom sadzby, ale od určitého bodu (Lafferův bod) se rostoucí funkce mění v klesající. Jsou-li daňové sazby příliš vysoké, jsou jedinci odrazováni od práce a úspor dávají přednost volnému času a spotřebě a též snaze po zdokonalení daňového úniku. Výsledkem je pokles důchodů a také daňového výnosu pro stát. Stát může, jak vidíme z grafu, dosáhnout stejného daňového výnosu např. jak při vyšší daňové kvótě (t2), tak při nižší daňové kvótě (t1).“⁵³

⁵² LENÁRTOVÁ, G. *Faktory vzniku daňových únikov*. Ekonomické rozhlady. Bratislava: Vysoká škola ekonomická, 2000, roč. 29, č. 3, s. 24.

⁵³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 39. ISBN 978-80-7478-841-3.



Obrázok 5. Lafferova krivka. Zdroje: Kubátová⁵⁴

I Jean - Claude Martinez vo svojej publikácii uvádza, že je zrejmé, že ekonomický rast činí daňové bremeno ľahším, a tým klesá i rozsah daňových únikov. V takom období sa dane vyberajú a platia ľahšie.⁵⁵

2.4.2 Politické faktory

Tieto faktory podľa Lenártovej súvisia s faktom, že realizácia daňového úniku je vyjadrením nesúhlasu s politickými rozhodnutiami a taktiež daňovou politikou štátu. Rôzne sú totiž preferencie ľavicových a pravicových voličov.

K tomu sa pridáva i Martinez: „*Některé příčiny – například politické – mají velmi obecnou platnost. Daňový delikt může vyjadřovat nesouhlas s politickými rozhodnutími příslušné vlády: stává se jakýmsi protestem vyjádřeným v daních.*“⁵⁶

2.4.3 Legislatívne faktory

Lenártová uvádza, že zákony bez medzier prinášajú menej daňových únikov. Jasné a zrozumiteľné zákony prinášajú nielen prvok právnej predvídateľnosti a istoty, ale i ľahkú orientáciu a nízky počet nejasností pri stanovovaní daňovej povinnosti. Čím jasnejšie daňové prostredie, tým je i menšia pravdepodobnosť korupčného jednania v spoločnosti. Významnú rolu hrá výška sankcií, daňové subjekty ich totižto berú v úvahu skôr než sa rozhodnú úmyselne porušiť právne predpisy. „Trest“ za prípadný daňový únik

⁵⁴ KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. s. 40. ISBN 978-80-7478-841-3.

⁵⁵ MARTINEZ, J. - C. *Daňový únik*. 1.vyd. Praha: HZ, 1995. Editio Q. s. 31. ISBN 80-901-9183-5.

⁵⁶ Ibid. s. 29.

v jednotlivých krajinách je rozdielny. Zatiaľ čo v USA je daňový únik tretím najťažším zločinom po vražde a obchode s drogami, tak napríklad v Nemecku je daňový únik „len“ priestupkom. Daňové sadzby v rámci daňovej sústavy by mali byť nastavené tak, aby čo najmenej zaťažovali daňový subjekt, ale zároveň dostatočne naplnili verejný rozpočet. Neprehľadný systém takisto znižuje možnosť odhalenia samotného daňového úniku.

2.4.4 Psychologické faktory

Daňové úniky majú veľmi subjektívny charakter, každý jedinec totiž reaguje na jednotlivé daňové zaťaženie inak. Každý jedinec má hranicu daňovej únosnosti nastavenú inak a pri jej prekročení začína pociťovať nevôľu daň platiť a dochádza až k daňovému úniku. Daňový subjekt v mnohých situáciách predpokladá, že správca dane práve jeho daňové priznanie nebude kontrolovať (čo je často veľmi reálne nakoľko daňová správa neoplýva takým personálnym aparátom, ktorému by bolo umožnené prekontrolovať každý jeden daňový subjekt), a zároveň ho motivuje možnosť prínosu, ktorým by si v prípade neodvedenia dane zlepšil svoju ekonomickú situáciu. To znamená, že v momente, kedy je daňový systém nastavený optimálne a stanovené daňové sadzby nie sú neúmerne vysoké, je veľká pravdepodobnosť že daňový poplatník nebude podstupovať riziko a daň pravdivo odvedie.

2.4.5 Sociálne - morálne faktory

V štátoch s vysokými daňovými únikmi je zvyčajne nedostatok občianskeho uvedomenia a daňovej etiky. Môže to byť však i nespokojnosť daňového subjektu s „protihodnotami“ ktoré mu štát za splnenie jeho daňovej povinnosti ponúka. Často skorumpované a nejasné prostredie vedie k frustrácii a poplatníci volia daňový únik pred riadnym odvedením dane. Páchanie daňových únikov zapríčiňuje i *„nízka daňová morálka, absencia vzdelania, prístup k dôverným informáciám, zlá finančná situácia a snaha obohatiť sa.“*⁵⁷

⁵⁷ KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právni vědy, 2014. Právo a management. s. 50. ISBN 978-80-87974-06-3.

Ako jedna z možných príčin daňových únikov je uvádzaný i nedostatok občianskej uvedomelosti v daňovej oblasti, na základe ktorej daňový subjekt stráca zmysel pre daňovú povinnosť.⁵⁸

Názorov na to, prečo vlastne dochádza k vzniku daňových únikov je množstvo. Emil Burák zaraďuje medzi najčastejšie príčiny:

- a) stav demokracie;
- b) kvalitu daňového systému;
- c) výšku daňových sadzieb;
- d) stabilitu a zrozumiteľnosť daňovej legislatívy;
- e) (ne)kvalitu daňovej trestnej legislatívy; a
- f) účinnosť daňovej kontroly.⁵⁹

Ja osobne sa prikláňam k názoru, že daňové úniky sa v obecnej rovine významne viažu na korupciu, prepojenie spoločností a politikov – tzv. daňový lobbying, vyvádzanie finančných prostriedkov do daňových rajov, nedostatočné kontroly zo strany štátnych inštitúcií a neuspokojivé právne prostredie. Za veľmi významný stimul k páchaniu daňových únikov zaraďujem i vysokú mieru tolerancie spoločnosti k páchaniu daňových únikov. Problém tkvie v tom, že daňové úniky boli a sú dlhodobo všeobecne prijímané za prirodzenú súčasť ekonomického systému, tým pádom ich potieranie bude neľahkou úlohou a bude svetové spoločenstvo stáť nemalé prostriedky. Druhú významnú rovinu vidím v nedôvere jednotlivcov vo fungovanie samotného štátu. Každý jedinec prirodzene očakáva, že v prípade, že odvádza dane, bude protihodnotou určité plnenie zo strany štátu. Štát však často vo využívaní verejných prostriedkov zlyháva a tak postupná skepsa daňových subjektov rastie a s ňou i odhodlanie dane neodvádzať.

2.4.6 Mechanizmy výberu daní spôsobujúce daňové úniky

Príčiny treba však hľadať i v daňovom subjekte. Daňové úniky totiž zapríčiňuje taktiež *„nízka daňová morálka, absencia vzdelávania, prístup k dôverným informáciám, zlá finančná situácia a snaha obohatiť sa.“*⁶⁰ Ideológia a morálka sú však len faktory, ktoré

⁵⁸ MARTINEZ, J. - C. *Daňový únik*. 1.vyd. Praha: HZ, 1995. Editio Q. s. 30. ISBN 80-901-9183-5.

⁵⁹ BURÁK, Emil. *Daňové úniky – vybrané problémy v SR*. Daňový špeciál, 2012. č. 4, s. 27.

⁶⁰ KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právni vědy, 2014. Právo a management. s. 50. ISBN 978-80-87974-06-3.

podnecujú páchanie daňových únikov v takých daňových systémoch, ktoré im to umožňujú. Nesprávne nastavené daňové mechanizmy totižto vznik daňových únikov nielen podnecujú, ale dokonca spôsobujú. Podľa profesora Martineza daňové mechanizmy v minulosti neposkytovali žiaden priestor pre vznik daňových únikov. Dane boli vecné a umiernené a daňový poplatník bol zmierený s povinnosťou daň odvieť. Daňové podvody boli vysoko opovrhované. Naproti tomu príchod 20. storočia so sebou priniesol vmiešavanie sa štátneho aparátu do záležitostí a súkromia daňového subjektu a daň sa stala daňou osobnou. Dane prestávajú byť vymerané z moci úradnej, ale sú stanovované na základe daňových priznaní a s nimi súvisiacich daňových kontrol, ktoré vytvárali pre daňové úniky priaznivé prostredie. Spoliehať sa totižto na úprimnosť daňového subjektu pri zisťovaní jeho daňovej povinnosti, je podľa profesora Martineza to isté, ako vyzývať ho k daňovému úniku.

Mechanizmy, ktoré samé o sebe napomáhajú vzniku daňových únikov je viacero, ale tie najdôležitejšie sú (i) mechanizmus daňového priznania, (ii) mechanizmus odčítateľných položiek, a (iii) mechanizmus daňovej kontroly.

I) Dane sú vymeriavané **mechanizmom daňového priznania**, ktoré samo o sebe nabáda k zatajeniu skutočnej výšky základu dane. U daňových priznaní platí prezumpcia správnosti, a teda správca dane je povinný považovať predložené daňové priznanie za správne, a to až do momentu, kým sa mu nepodari dokázať, že uvedené údaje nie sú pravdivé. Takýto postup umožňuje i DŘ: „*Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*“⁶¹

II) Čo sa týka **mechanizmu odpočítateľných položiek**, tak tie sú odpočítavané od daňového základu. Hrubý výnos daňového subjektu je zdanený až po odpočítaní nákladov, ktoré boli vynaložené na jeho dosiahnutie (v českom právnom poriadku napríklad § 5 a § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů). Tým pádom je zrejmé, že ku zníženiu dane je potrebné navýšiť náklady.

⁶¹ § 89 DŘ

III) A nakoniec **mechanizmus daňovej kontroly**, na ktorom je postavený výber daní i v ČR. Ako bolo spomenuté vyššie, spoliehať sa na úprimnosť daňového subjektu je viac než naivné, a preto by mali byť daňové priznania kontrolované. Avšak v momente, kedy je daňová kontrola zo strany správcu dane nedostatočná, je viac než pravdepodobné, že daňové subjekty to využijú a bude dochádzať k daňovým únikom. Pri situácii, kedy napríklad za rok 2013 bolo podaných takmer 10 miliónov daňových priznaní⁶² je skutočne ľahko predstaviteľné, aké veľké množstvo daňových únikov ušlo pozornosti kontrolórov. V roku 2014 bolo podľa údajov Finančnej správy vykonaných viac ako 37 tisíc kontrol, pri ktorých bola domeraná daň vo výške 9,6 mld. Kč.⁶³ Je len ťažko vyčísliteľné, koľko domeranej dane by vzniklo v prípade, kedy by sa do rúk kontrolórov Finančnej správy dostala aspoň polovica všetkých daňových podaní.

⁶² Finanční správa ČR. *Daňová statistika k roku 2013*. [online]. 2015. Dostupné z: <www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/danova-statistika> [Cit. 23.1.2016].

⁶³ Finanční správa ČR. *Výroční zpráva za rok 2014*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2014>> [Cit. 23.1.2016].

3. Prejavy daňových únikov u vybraných typov daní

Štátny aparát sa snaží vytrvalo prispôsobovať páchatelom daňových únikov, ktorí v snahe vyhnúť sa svojej daňovej povinnosti už vynašli mnoho spôsobov, ako čo najviac minimalizovať povinnú platbu do štátneho rozpočtu. Štát preto musí zavádzať opatrenia, ktoré budú takéto správanie daňového subjektu nielen odhaľovať, ale i preventívne predchádzať, aby sa množstvo neodvedených daní znížilo, či úplne vytratilo. Úniky je možné rozdeliť do kategórií podľa toho, ktorej dane sa týkajú. V tejto diplomovej práci sa budem hlbšie venovať len daňovým únikom u daní z príjmov, dane z pridanej hodnoty a u spotrebných daní, nakoľko zastúpenie daňových únikov práve u týchto daní je najzreteľnejšie.

3.1 Daňové úniky u dane z pridanej hodnoty

Daňové úniky na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) sú podľa štatistík správcov dane najrozšírenejším druhom daňových únikov. Údaje Európskej Komisie týkajúce sa prehľadu výťažku z výberu DPH a prípadnej daňovej medzery dokazujú, že za rok 2013 bolo v ČR vybratých 11,6 mld. eur na DPH, pričom toto číslo predstavuje o zhruba 22 % menej než je teoretický príjem z DPH za podmienky, že by nedošlo k žiadnym daňovým únikom.⁶⁴ U DPH dochádza podľa Ministerstva financií ČR k daňovým únikom najmä z týchto dôvodov:

- a) podhodnotenie veľkosti predajov;
- b) zlá kvalifikácia tovarov a služieb (hlavne čo do veľkosti sadzby – znížená x základná);
- c) falošná alebo neoprávnená žiadosť o odpočet na dani či o vrátenie dane (problém fiktívnych faktúr); či
- d) odpočet DPH na vstupoch, na ktorý odpočet uplatnený nemôže byť.

⁶⁴ European Commission – Fact Sheet: *The VAT Gap: Questions and Answers*. [online]. 2015. Dostupné z <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5593_en.htm> [Cit. 21. 1. 2016].

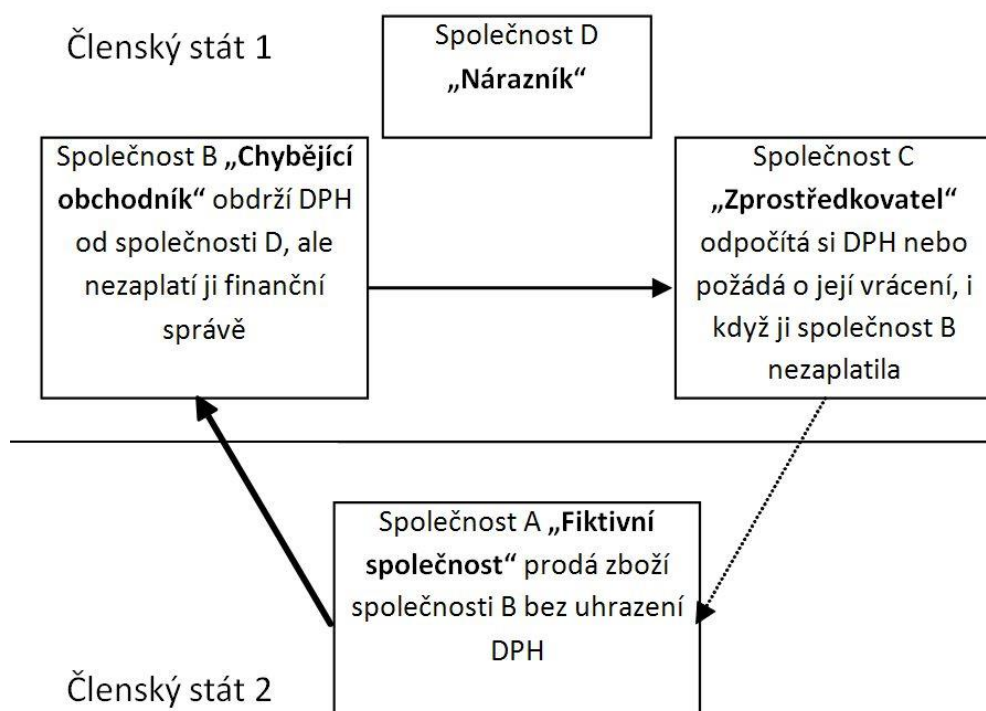
Najnovším trendom vo vyspelých krajinách je presun daňovej záťaže z daní priamych na dane nepriame. Európske štáty majú vyššie sadzby než iné štáty: Austrália – 10 %, Kanada – 5 %, Japonsko – 8 %.⁶⁵ Európske vlády podporujú zvyšovanie nepriameho zdaňovania, pretože obecné platí, že tomu sa ťažšie vyhýba. Podľa mňa je tomu tak i kvôli tomu, že pomalé zvyšovanie určitých sadzieb daní u tovarov a služieb nezaťažuje daňový subjekt tak, ako by to pocíťoval u zdanenia príjmov. Najlepším príkladom je podľa mňa nákup jedla a iných nevyhnutných tovarov, ktoré si ľudia kúpia i v prípade, že sa zvýši daňové zaťaženie. Čo sa týka zdanenia príjmu, tak zvýšenie daní naopak väčšinu populácie motivuje k obchádzaniu zákonných pravidiel.

3.1.1 Karuselové podvody

Karuselové podvody (angl. *carousel frauds*) alebo kolotočové, resp. reťazové podvody majú najväčší podiel na daňových únikoch u DPH. Je to vlastne reťazec spoločností, ktoré opakovane uskutočňujú transakcie s určitou komoditou alebo tovarom pričom jeden alebo viacero článkov tohto reťazca v určitom momente neodvedie daň na výstupe. Kolotočové podvody prebiehajú i medzi spoločnosťami v rámci viacerých štátov.

Priebeh karuselového kolotoča je približne nasledovný:

⁶⁵ Oecd.org: *Rates of Value Added Tax (General Sales Tax)*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#VATTables>> [cit. 21.1.2016].



Obrázok 6. Priebeh karuselového kolotoča.⁶⁶

„Karuselové podvody vznikajú tak, že zboží zakoupené v jednom členském státě bez DPH je v jiném členském státě prodáno včetně DPH, aniž by příslušný obchodník odvedl daň.“⁶⁷ Spoločnosť A z členského štátu 1 predá tovar spoločnosti B, tzn. osobe, ktorá je registrovaná k dani v členskom štáte 2. Základným stavebným prvkom celého karuselového podvodu je využitie oslobodenia od DPH v rámci pohybu tovarov cez hranice štátov EÚ, tzn. dodanie tovaru spoločnosti B je oslobodené od DPH na základe § 64 zákona o DPH (článok 28c Šiestej smernice). Spoločnosť B predá tovar spoločnosti C, ktorá je tzv. bielym koňom. Spoločnosť B uvalí DPH na predaj tovaru spoločnosti C a zmizne bez toho, aby daň niekedy odviedla štátu (=dopúšťa sa daňového úniku). Spoločnosť C nakúpi tovar od spoločnosti B vrátane DPH a predá tovar spoločnosti D s tým, že taktiež uvaluje na predaj DPH. Spoločnosť C môže byť do celého procesu zapojená i neúmyselne. Spoločnosť D platí DPH pri nákupe od spoločnosti C, následne exportuje tovar ďalej do iného členského štátu a zažiada si o odpočet DPH z vyvezeného

⁶⁶ Euroskop.cz: *Omezení „karuselových“ podvodů s DPH*. [online]. 2009. Dostupné z: <<https://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph/>> [cit. 23.1.2016].

⁶⁷ Ibid.

tovaru, a tým pádom štát vráti niečo čo v skutočnosti nikdy nedostal. Tento organizovaný proces („kolotoč“) sa uskutočňuje i opakovane, v rámci viacerých členských krajín a s mnohými bielymi koňmi, čo spôsobuje ešte väčšiu neprehľadnosť a menšiu možnosť odhalenia páchatel'ov karuselových podvodov. Mnohokrát prebieha celý kolotoč len papierovo. Podľa Ministerstva financií ČR, každoročne dôjde k daňovým únikom na DPH vo výške 80 mld. Kč⁶⁸.

V anglicky hovoriacich krajinách sú súčasťou karuselových podvodov nasledujúce osoby:

- a) „**missing trader**“ - je to vyššie opísaný biely kôň, ktorý spravidla zmizne skôr, než ho správca dane stihne dohľadať; typické je, že neodvedie DPH;
- b) „**broker**“ – spoločnosť, ktorá uplatňuje odpočet dane na vstupe; a
- c) „**buffer**“ – nárazník, spoločnosti, ktoré celý reťazec „len“ dopĺňajú, celý kolotoč je vďaka nim neprehľadný a ťažko odhaliteľný.

Komodity, s ktorými sa uskutočňujú karuselové podvody majú určité znaky:

- a) ľahká zameniteľnosť s iným tovarom;
- b) veľký dopyt po danom druhu tovaru na trhu obecne;
- c) ľahký presun tovaru v rámci viacerých krajín;
- d) nízka cena tovaru; či
- e) u tohto tovaru nie je možné užiť metódu reverse - charge⁶⁹.

3.2 Daňové úniky u spotrebných daní

Spotrebné dane sú veľmi prepojené s DPH, pretože často sú na určitý druh tovaru uvalené oba typy dane. Sadzby spotrebných daní stanovuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotrebných daních, platiteľmi dane sú výrobcovia a dovozcovia, poplatníkmi sú však koneční spotrebitelia, nakoľko daň je v konečnom dôsledku zahrnutá v cene daného výrobku. V prípade spotrebných daní dochádza k daňovým únikom najmä v súvislosti s minerálnymi olejmi, tabakovými výrobkami či liehom. V tejto časti diplomovej práce

⁶⁸ mfcz.cz. *Tisková zpráva – Pravda o daňových podvodech a chystaná protipatření*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.mfcz.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/tk-2015-18-11-23041>> [cit. 25.1.2016].

⁶⁹ Táto metóda bude vysvetlená v nasledujúcej kapitole.

sa budem venovať hlavne týmto typom spotrebných daní, nakoľko najviac lákajú daňový subjekt k páchaniu únikov.

3.2.1 Daňové úniky u spotrebných daní z minerálnych olejov

Najviac štát vyberie na dani z minerálnych olejov kam patrí benzín, LPG alebo nafta. Daňové úniky u minerálnych olejov sú páľčivým problémom nielen preto, že ročne oberajú štátny rozpočet o stovky miliónov korún, ale i preto, že de facto ruínujú konkurenciu na trhu. Totižto v prípade, že jeden predajca predáva lacnejšie vďaka tomu, že riadne nezdaní, môže predávať oveľa lacnejšie než tzv. poctiví predajcovia. U minerálnych olejov dochádza najmä k týmto nezákonným aktivitám:

- a) **nezákonný dovoz minerálnych olejov** - situácia, kedy je prepravovaný olej deklarovaný ako napríklad olej vykurovací;
- b) **miešanie minerálnych olejov** – určité typy minerálnych olejov sú podľa zákona oslobodené od spotrebnej dane. Tieto oleje sú podvodníkmi primiešavané do pohonných hmôt. O takýto daňový únik šlo i v prípade kauzy z roku 2004, kedy páchatelia nakupovali letecké pohonné hmoty, ktoré sú oslobodené od spotrebnej dane a miešali ich s naftou a následne predávali čerpacím staniciam; alebo
- c) **zamieňanie olejov.**

3.2.2 Daňové úniky u spotrebných daní z tabakových výrobkov

Výberom spotrebnej dane na tabakových výrobkoch pritečie ročne do štátneho rozpočtu viac než 40 miliárd korún a každoročne toto číslo stúpa kvôli navyšovaniu sadzby dane predovšetkým kvôli harmonizácii v rámci EÚ. U tabakových výrobkov dochádza najmä k týmto daňovým únikom:

- a) **ilegálna preprava tabakových výrobkov** – tzv. pašovanie tabakových výrobkov sa deje hlavne z východu na západné trhy a to preto, že tržná cena pašovaného tovaru je niekedy aj niekoľko násobne nižšia než na západnom trhu a riziko odhalenia je mnohokrát veľmi nízke. ČR v procese pašovania z krajín bývalého Sovietskeho zväzu pôsobí prevažne ako tranzitná krajina;
- b) **ilegálne továrne na falšované tabakové výrobky.**

3.2.3 Daňové úniky u spotřebních daní z lihu

Generální finanční ředitelství ČR spolu s Polícií ČR a Colnou správou ČR odhaduje, že do roku 2013 docházelo ročně k únikom na spotřebních daniach z lihu až vo výške 1- 2 miliardy Kč⁷⁰. U lihu dochádza k únikom hlavne v týchto oblastiach:

- a) **výroba lihu/destilátov** – podľa zákona o lihu je možné vyrábať lieh len v liehovare schválenom a koncesovanom štátom, zariadenia musia byť nastavené tak, aby bolo možno spoľahlivo zistiť množstvo vyrobeného lihu, a preto sú pracovníkmi colných úradov pravidelne kontrolované. Dochádza však k tomu, že sú na zariadeniach urobené neoprávnené úpravy a vyrobený lieh neprejde cez certifikované meradlo, čím dochádza k zmenšeniu objemu vyrobeného lihu k výpočtu dane. Taktiež sa objavujú i prípady nezákonných páleníc, ktoré prevádzkujú výrobu lihu bez akýchkoľvek povolení, ale často ide len o zariadenia menšieho rozsahu. Prípady tzv. domácich páleníc slúžiacich čisto len pre potrebu osobnej spotreby nie sú postihované viac než v priestupkovom konaní nakoľko spoločenská škodlivosť takéhoto jednanja je pomerne nízka;
- b) **nelegálna doprava rafinovaného lihu z členských/tretích zemí** – dovážanie lihu z iných krajín bez toho, aby tento lieh bol v tuzemsku prihlásený k precleniu a k zdaneniu sa nazýva pašovanie. Je dovážaný najmä zo zemí, kde má lieh nízku cenu alebo zo zemí, kde je denaturovaný takým spôsobom aby mohol byť stále v ČR použitý k výrobe liehovín;
- c) **použitie denaturovaného lihu pre výrobu liehovín** - takéto jednanie má veľký dopad nielen na daňový odvod, ale i na zdravie obyvateľstva. Ak je lieh denaturovaný, je vlastne nepožiteľný, a preto je oslobodený od spotrebnej dane. Často však dochádza k tomu, že je denaturačný prostriedok odstránený, čím vzniká povinnosť daň odvieť, ale túto samozrejme nikto neodvedie⁷¹; či
- d) **zneužitie lihu oslobodeného od dane pre výrobu liehovín** - niektoré druhy lihu vstupujú na trh oslobodené od spotrebnej dane z dôvodu, že sú použité

⁷⁰ NKÚ. *Správa spotřební dane z lihu a tabákových výrobků se zlepšila, významná rizika ale zůstávají*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.nku.cz/cz/media/sprava-spotrebni-dane-z-lihu-a-tabakovych-vyrobku-se-zlepsila-vyznamna-rizika-ale-zustavaji--nove-kontrolni-pasky-nenaplnily-ocekavani-id7874/>> [cit. 31.1.2016].

⁷¹ Podľa zákona o spotřebních daních je takéto jednanie považované za nedovolenú úpravu lihu, pretože určité látky v lihu i naďalej zostávajú a sú zdraviu škodlivé.

ako materiál vstupujúci do výrobkov pri výrobe potravín, potravinových doplnkov či prírodných liečiv.⁷² Aj keď je takýto druh liehu podrobený prísny evidencným opatreniam a zvláštnemu povoleniu, dochádza k jeho nelegálnemu užívaniu pre výrobu iných výrobkov.

Tento výpočet spôsobov však nie je uzatvorený a môže dochádzať i k ich vzájomným kombináciám.

3.3 Daňové úniky u daní z príjmov

Počet možností, ako nelegálne minimalizovať povinnosť odvieť štátu daň z príjmu je menej ako u DPH alebo spotrebných daní. Odborníci venujú väčšiu pozornosť dani z príjmu právnických osôb, a to práve z toho dôvodu, že kapitál je odlievaný do vyššie zmienených daňových rajov, ale i preto, že ide o omnoho vyššie čiastky než v prípade daní z príjmu fyzických osôb. Spôsobov, ktoré využívajú páchatelia daňových únikov u priamych daní je niekoľko. Sú nimi najmä:

- a) **podhodnotenie/nepriзнание príjmov;**
- b) **nadhodnotenie výdajov (nákladov)** – účtovaním zdanlivých položiek, fakturáciou služieb, ktoré v skutočnosti neboli uskutočnené, účtovaním zdanlivých nákladov na cestovné, účtovaním osobnej spotreby; či
- c) **fiktívne uplatnenie rôznych daňových výhod.**

Veľké množstvo daňových únikov spôsobujú najmä podnikatelia, ktorí nadhodnotia svoje reálne výdaje (často sa tak deje tým, že do daňovo uznateľných nákladov zahŕňajú i osobné výdaje seba a svojich zamestnancov) alebo vystavujú faktúry za služby, ktoré nikdy neboli poskytnuté.

3.3.1 Preferenčné daňové jurisdikcie

Ako už bolo spomínané vyššie, daňové raje, alebo tzv. preferenčné jurisdikcie sú skutočne trňom v oku celej daňovej správy. Ani ČR nie je výnimkou a jej štátny rozpočet

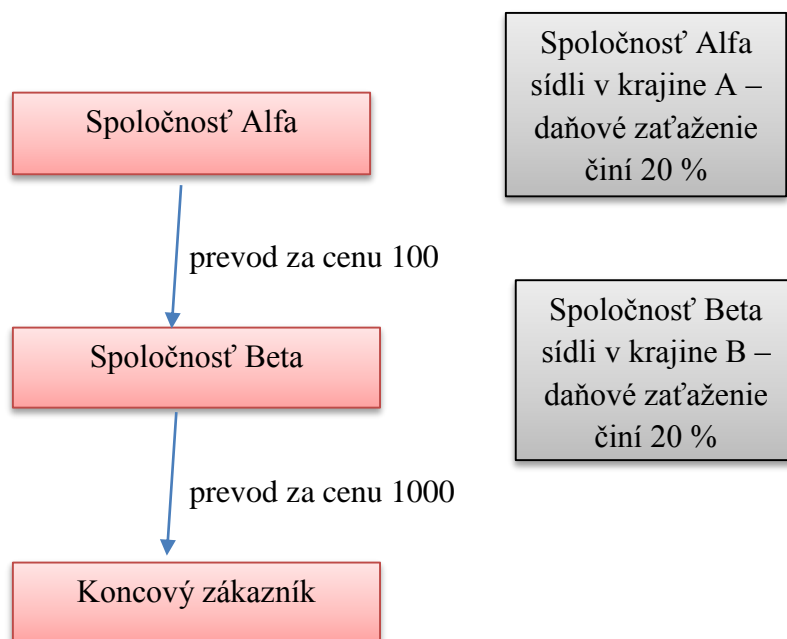
⁷² § 71 zákona o spotrebných daních.

ročne prichádza o milióny korún z dôvodu odlivu kapitálu do týchto krajín. Viac k daňovým rajom v kapitole 2.

3.3.2 Transfer pricing – cenový transfer

Transfer pricing alebo aj nastavenie tzv. prevodných cien je ďalším spôsobom ako sa vyhnúť daňovej povinnosti a podľa môjho názoru súvisí i s daňovými rajmi. Veľké spoločnosti používajú metódu transfer pricing ako súčasť nadnárodného agresívneho plánovania. Je založená na tom, že sa zisky medzi spojenými osobami prevedú do zeme s výhodnejším daňovým systémom a tým bude príslušná nadnárodná skupina spoločností najmenej daňovo zaťažená. Obvykle ide o materskú a dcérsku spoločnosť, pričom každá sídli v štáte s rôznou mierou zdanenia. Tieto operácie nemožno považovať za nelegálny daňový únik ako bol definovaný v kapitole 2 tejto diplomovej práce, ale je v záujme ČR, aby sa takýto odliv zisku čo najviac eliminoval, pretože predstavuje výrazné zníženie daňového inkasa.

Celý proces by bez akejkoľvek regulácie prebiehal zhruba nasledovne:



Výsledky oboch spoločností by boli v prípade možnosti uskutočniť vyššie popísané operácie takéto:

	Zisk	Daňový odvod	Čistý zisk
Spoločnosť Alfa	100	20	80
Spoločnosť Beta	900	90	810
Celá skupina	1000	110	890

Obrázok 7. Schéma transfer pricingu v praxi. Vlastné spracovanie.

Nakoľko však takéto praktiky štátny aparát predvída, nájdeme v zákone o daniach z príjmu ustanovenie, ktoré hovorí, že „*liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku....*“⁷³ To však neznamená, že spoločnosti sa prevodným cenám vyhýbajú. Celý postup je však zakončený omnoho menším čistým ziskom, pretože ceny medzi spojenými osobami musia byť prispôsobené miestnym podmienkam. V praxi to znamená, že spoločnosť Alfa nebude predávať spoločnosti Beta za 100 ale za 600, čím sa síce zníži celkový zisk skupiny, ale stále to bude daňovo výhodnejšie ako predat' koncovému zákazníkovi v štáte A pri tak vysokej daňovej sadzbe.

V tejto kapitole neboli uvedené zďaleka všetky praktiky, ktoré uskutočňujú páchatelia daňových únikov, ale boli priblížené aspoň tie najzákladnejšie, ktoré majú najväčší vplyv na štátny rozpočet ČR.

⁷³ § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

4. Boj proti daňovým únikom

Páchanie daňových únikov v každej jurisdikcii sa deje už od nepamäti. Posledných pár desaťročí však prinieslo do daňovej oblasti nové a sofistikovanejšie podmienky pre elimináciu daňovej povinnosti. Je to napríklad zvýšenie počtu krajín, v ktorých platia priaznivé zákony o bankovom tajomstve, ničenie bariér medzinárodného obchodu a globalizácia finančných trhov či poskytovania služieb. Úplné vyhubenie fenoménu daňových únikov nie je reálne. Pri aplikácii nových a nových opatrení smerujúcim k zamedzeniu daňových únikov dochádza u daňových podvodníkov v krátkom čase k prepracovanejším metódam ako obísť platenie daní. I preto je v 21. storočí výzvou všetkých daňových správ udržať s nimi krok a správnym smerovaním svojich opatrení aspoň minimalizovať, keď už nie odstrániť, dopady daňových únikov.

Ako som spomenula vyššie daňová minimalizácia má minimálne dve podoby, a to daňový únik a daňovú optimalizáciu. Najväčšia pozornosť sa prirodzene venovala daňovému úniku, ako tej najzávažnejšej forme obchádzania zákona. Je však pravdou, že finančná kríza, ktorá v posledných rokoch postihla celý svet prinútila predstaviteľov vlád premýšľať nad efektívnym naplňovaním štátnych pokladníc, pretože opatrenia, ktoré riešia len samotné (nelegálne) daňové úniky nepostačujú. Popri potieraní daňových únikov je treba zacieliť i na legálne praktiky, ktoré sú na hrane zákona a i vďaka nim daňové subjekty častokrát platia minimálne až žiadne dane, a ktoré majú dopad na ostatné daňové subjekty v krajine. Vlády totižto vďaka poklesu daňového inkasa hľadajú iné zdroje príjmov štátnej pokladnice, napríklad zvyšujú nepriame dane, čo má jednak materiálny dopad na ostatné daňové subjekty, ale hlavne pôsobí (de)motivačne – prečo totiž platiť dane, keď iní tiež (takmer bez postihu) neplatia?

Úsilie o potieranie daňových únikov sa vyvíja na vnútroštátnej ale i medzinárodnej úrovni⁷⁴ a stáva sa významnou politickou témou. V tejto kapitole budú priblížené najvýznamnejšie opatrenia účinné ale i plánované v ČR, ale i medzinárodne

⁷⁴ Na vnútroštátnej úrovni sú to tzv. jednostranné opatrenia a na medzinárodnej úrovni rôzne dvojstranné i viacstranné opatrenia - hlavne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

(v rámci USA, OECD či EÚ), nakoľko daňové úniky sa taktiež globalizujú a prechádzajú hranice štátov. Základným prvkom boja proti daňovým únikom je celosvetová vzájomná spolupráca, otvorenosť a výmena informácií. V tejto kapitole sa budem venovať opatreniam, ktoré boli v poslednej dobe prijaté a ktoré sú a budú kľúčové v súvislosti v eliminácii škôd páchaných neodvádzaním daní.

4.1 Boj proti daňovým únikom v Spojených štátoch amerických

I pre USA sú dane podstatným príjmom štátnej pokladnice. Najvýznamnejším zákonom dotýkajúcim sa daní je Internal Revenue Code (ďalej len „IRC“) z roku 1986, ktorý obsahuje jednak úpravu hmotnoprávnu, ale i procesnoprávnu.

Daňové úniky predstavujú veľký a komplikovaný problém aj pre USA. Riadne neplnenie daňovej povinnosti predstavuje pre federálne i štátne vlády veľkú stratu na daňových príjmoch ročne. Už od prijatia IRC sa vlády snažia vyplňať medzery, vytvárať opatrenia a uvažovať sankcie tak, aby odlákali čo najviac daňových subjektov od páchania daňových únikov. V poslednom období sa stáva, že niektoré štáty sprístupňujú verejnosti celé zoznamy najväčších daňových podvodníkov. Niektorí odborníci odhadujú, že suma, o ktorú prišla štátna pokladnica USA za posledné desaťročie sa pohybuje okolo 3.09 trilióna dolárov.⁷⁵

O výber daní sa v USA stará daňová služba Spojených štátov, tzv. Internal Revenue Service (ďalej len „IRS“). Rovnako ako v ČR leží povinnosť vymerať si daň a podať daňového priznania IRS na daňovom subjekte. Podobne ako v ČR má IRS právo previesť šetrenie týkajúce sa daňového priznania akéhokoľvek daňového subjektu za účelom odhalenia prípadného daňového úniku. Inštitút, ktorým disponuje americký daňový správca a nenájdeme ho v českej právnej úprave je možnosť každého jedinca (tzv. *whistleblower*) nahlásiť osoby, ktoré nezaplatili daň, aj keď mali (k nahláseniu stačí i len podozrenie z takéhoto činu). V prípade, že IRS zistí, že poskytnuté informácie boli správne a skutočne došlo k daňovému úniku, whistleblower má právo na odmenu až do

⁷⁵ Efile.com. *What is Tax Evasion and a List of Tax Cheaters*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.efile.com/tax-evaders-tax-cheaters-tax-evasion/>> [Cit. 16. 2. 2016].

výšky 30 % dodatočne vymeranej dane, penále alebo pokuty, ktorá bola udelená.⁷⁶ Podobný inštitút tzv. *Zelená linka*, bol zavedený aj na Slovensku. Slúži občanom, ktorí majú vedomosť alebo podozrenie z páchania daňových únikov k tomu, aby mali možnosť anonymne nahlásiť (či už písomne, telefonicky alebo mailom) svoje zistenie a Finančná správa SR mala potom možnosť tieto podnety prešetriť. Z údajov za rok 2014 vyplýva, že slovenskej Finančnej správe bolo podaných takmer 300 podnetov, z toho takmer jedna polovica poukazovala na daňové podvody.⁷⁷ Domnievam sa, že by bolo vhodné pouvažovať o zapojení podobného inštitútu i do českého prostredia, aj keď podľa môjho názoru je treba byť opatrný s prípadnou odmenou alebo jej výškou, nakoľko je možné, že vo veľkom počte prípadov môže dôjsť k šikanóznym podnetom a následným zbytočným kontrolám zo strany finančných úradov.

4.1.1 Foreign Account Tax Compliance Act – „FATCA“

Celosvetový boj proti daňovým únikom výrazným spôsobom odštartovali práve USA, a to prijatím kľúčového a veľmi významného zákona FATCA. FATCA bola prijatá v marci 2010⁷⁸ ako novela IRC. Účelom FATCA je zistiť a zmapovať účty amerických klientov u finančných inštitúcií v zahraničí⁷⁹ tak, aby mohli odhaliť a zabrániť vzniku daňových únikov osôb, ktoré skrývajú kapitál mimo USA. FATCA ukladá (i) všetkým fyzickým osobám, aby informovali IRS o stave svojich amerických účtov držaných mimo USA, a (ii) všetkým zahraničným finančným inštitúciám povinnosť každoročne oznamovať IRS určité informácie o amerických účtoch nimi vedených, ktorých majiteľ je americkou osobou⁸⁰ podľa FATCA. Dolný limit hodnoty aktív⁸¹, od ktorého už musia všetky finančné inštitúcie nahlasovať údaje IRS je päťdesiat tisíc dolárov. Finančné

⁷⁶ irs.gov. *Whistleblower – Informant Award*. [online]. 2016. Dostupné z: <<https://www.irs.gov/uac/Whistleblower-Informant-Award/>> [Cit. 17. 2. 2016].

⁷⁷ Finančná správa SR. *Hlásenia na zelenej linke za rok 2014*. [online]. 2015. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_hlasenia-na-zelenej-ts> [Cit. 17. 2. 2016].

⁷⁸ S účinnosťou od marca 2013.

⁷⁹ FATCA hovorí o tzv. FFI (Foreign Financial Institution), ktorú definuje (zjednodušene) ako akýkoľvek zahraničný subjekt, ktorý (i) prijíma akékoľvek vklady v rámci bankového alebo obchodného styku, (ii) drží finančné aktíva na cudzích účtoch, alebo (iii) sám sa zabýva obchodovaním s cennými papiermi, komoditami alebo derivátmi.

⁸⁰ To neznamená, že je americkým občanom, naopak, platí to i pre neobčanov USA.

⁸¹ FATCA pojednáva o *american assets*, to znamená nejde len o doláre ako peniaze, ale i o akékoľvek aktívum.

inštitúcie musia podávať každoročne hlásenie, buď IRS alebo Ministerstvu financií USA, hlavne o:

- a) identifikačných údajoch každého majiteľa účtu,
- b) číse takého účtu,
- c) zostatku takého účtu, a
- d) hrubých príjmov a výberoch/platbách z účtu,

ale i akékoľvek dodatočné informácie na základe žiadosti amerického Ministerstva financií. V roku 2009 prezident USA Barack Obama vyhlásil, že v prípade, že finančné inštitúcie nebudú s USA spolupracovať, USA budú automaticky predpokladať, že ukrývajú peniaze v daňových rajoch a budú podľa toho konať.⁸²

V prípade, že by finančná inštitúcia chcela dodržať povinnosti plynúce z FATCA, ale nebola by podľa právnych predpisov domovského štátu oprávnená také informácie poskytovať a zároveň by k ich poskytnutiu neobdržala súhlas majiteľa účtu, je v súlade s FATCA povinná takýto účet zatvoriť. Ak by sa však finančná inštitúcia rozhodla ignorovať povinnosti, ktoré jej FATCA ukladá, alebo nepreukázať, že nevedie žiadne relevantné americké účty, bude musieť podstúpiť „trest“ vo forme 30 % zrážkovej dane zo všetkých platieb v amerických dolároch alebo s americkým obchodným partnerom.⁸³ Ukazuje sa, že najjednoduchším spôsobom, ako sa celej procedúre vyhnúť, bude zbaviť sa akýchkoľvek dolárových komodít či účtov a prestať s nimi obchodovať, čo však nie je reálne riešenie pre veľké bankové domy, nielen u nás v ČR, ale napríklad i v Európe.

Nakoľko mnohé finančné inštitúcie vôbec nemajú oprávnenie podľa relevantných právnych predpisov svojho domovského štátu vyhovieť požiadavkám FATCA bolo nutné, aby určité pravidlá boli implementované na základe dvojstranných medzivládnych dohôd s Ministerstvom financií USA. V súčasnosti boli predstavené dva „modely“ medzivládnych dohôd (angl. *Intergovernmental Agreements* – ďalej tiež len „**IGA**“),

⁸² Thehill.com. FATCA: 'Simple premise' gone terribly wrong. [online]. 2013. Dostupné z: <<http://thehill.com/blogs/congress-blog/foreign-policy/313775-fatca-simple-premise-gone-terribly-wrong>> [Cit. 20. 2. 2016].

⁸³ Pwc.com. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Treasury Regulations*. [online]. 2013. Dostupné z: <http://www.pwc.com/us/en/financial-services/publications/fatca-publications/assets/fatca_final_regulations-pwc_format.pdf> s. 16 a 17. [Cit. 20. 2. 2016].

ktorými vlády príslušných štátov uvoľňujú národný režim ochrany osobných údajov a povoľujú finančným inštitúciám podávať pravidelné správy o amerických účtoch americkej strane. Základné modely sú dva:

- A) **Model IGA 1** – vláda štátu podpisujúceho dohodu s USA podľa tohoto modelu sa zaväzuje implementovať pravidlá umožňujúce podávať hlásenia o amerických účtoch u všetkých miestnych finančných inštitúcií. Finančné inštitúcie v rámci tohto modelu sa následne zaväzujú identifikovať americké účty podľa due diligence pravidiel v IGA a zasielať informácie správcovi dane (alebo inej určenej inštitúcii) príslušného štátu, a tá následne automaticky prepošle informácie IRS; a
- B) **Model IGA 2** – týmto modelom príslušná vláda vyjadruje súhlas, aby sa všetky finančné inštitúcie s povinnosťou reportovať o amerických účtoch registrovali u IRS a posielali informácie priamo IRS s tým, že dotknuté finančné informácie sa pod týmto modelom zaväzujú posielat' informácie v súlade s due diligence pravidlami podľa IGA rovno IRS.

Podľa stránok amerického Ministerstva financií USA buď vyjednáva alebo má podpísaných vyše sto takýchto medzivládnych dohôd.⁸⁴ Americká strana proklamuje, že podpísaním takejto dohody bude mať príslušný štát a jeho finančné inštitúcie rôzne „úľavy“ a zjednodušenia čo do množstva a kvality poskytovaných informácií, avšak odborná verejnosť stále poukazuje na niektoré negatívne stránky tohto zákona. Podľa môjho názoru najdiskutabilnejším aspektom FATCA je to, že pôsobí do vnútra zvrchovaných štátov a inštitúcií podliehajúcich ich zákonom. Americký Kongres a prezident Obama proklamujú hlavne potieranie daňových únikov a odhaľovanie medzier v príslušných zákonoch, ale podľa môjho názoru sa z toho stal hon na finančný život a integritu miliónov ľudí žijúcich mimo územie USA.

USA sa týmito opatreniami snažia deklarovať nielen boj proti daňovým únikom, ale i boj proti medzinárodnému zločinu či terorizmu. Je viac než kontroverzné, že USA

⁸⁴ Treasury.gov. *Intergovernmental Agreement (IGA) & Related Agreements or Exchanges*. [online]. 2016. Dostupné z: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>> [Cit. 20. 2. 2016].

či americká daňová správa budú dostávať osobné údaje o všetkých osobách, ktoré budú vedú svoje účty v USD, alebo s majiteľmi takých účtov obchodujú. Jednoducho o subjektoch, ktoré ani nemusia byť americkými občanmi, ani s USA nechcú mať nič spoločné. USA sa tak dostane k mnohým citlivým informáciám a podľa môjho názoru implementácia tak kontroverzného zákona by mala byť podrobená širšej (i globálnej) diskusii nielen o slobode vlastníť a nebyť pritom rušený, ale i o ochrane súkromia a veľmi citlivých údajov. Odborné články v USA ale i v zahraničí sa venujú kolízii FATCA so zákonmi, či dokonca ústavami jednotlivých štátov. Je zaujímavé, že tak ako bol tento zákon prijatý, bol v zahraničí (takmer bez námietok) akceptovaný a od roku 2015 sa nim začali riadiť tisícky inštitúcie po celom svete bez potreby širšej verejnej (odbornej i laickej) diskusie. Otázne je, nakoľko by takéto opatrenia akceptovali štáty i od iného globálneho veľikána než sú USA. Myslím si, že ohľad by sa samozrejme mal brať i na to, že finančné inštitúcie budú musieť z vlastných rozpočtov hradiť všetky náklady spojené s reportovaním informácií IRS, a to všetko za tichého súhlasu vlád zvrchovaných štátov.

I ČR sa rozhodla s USA uzavrieť medzivládnu dohodu podľa modelu IGA ⁸⁵. Zástupcovia ČR a USA podpísali dňa 4. augusta 2014 *Dohodu medzi Českou republikou a Spojenými štáty americkými o zlepšení dodržovania daňových predpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act* uverejnenú v Zbierke medzinárodných zmlúv pod číslom 72/2014 Sb. m. s. (ďalej tiež len „**Dohoda FATCA**“). Táto dohoda je recipročná, to znamená, že USA a ČR si budú navzájom vymieňať informácie, na základe čoho budú mať obe krajiny možnosť sledovať príjmy svojich daňových poplatníkov a zlepšiť tak výber daní. Výhodou Dohody FATCA podľa modelu IGA 1 je to, že štát bude mať kontrolu nad tokom informácií, ktoré budú posielané IRS. Tak isto bude mať štát možnosť zdefinovať finančné inštitúcie a produkty, ktoré nebudú zaradené pod režim FATCA. Zákonnou normou pre implementáciu Dohody FATCA je zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými štáty americkými pro účely správy daní (ďalej tiež len „**Zákon FATCA**“). Zákon FATCA stanovuje povinnosti finančných inštitúcií oboch strán, obsahuje len nevyhnutné pravidlá

⁸⁵ Vid' kapitola 4.2.1.

a vo veľkom odkazuje na Dohodu FATCA. České finančné inštitúcie budú mať povinnosť oznamovať informácie českej Finančnej správe prostredníctvom elektronického formulára a tá následne informácie prepošle partnerskej IRS.

Podľa ministra financií Andreja Babiša by odmietnutie Dohody FATCA bolo signálom ČR, že nemá záujem byť naďalej súčasťou skupiny štátov, ktoré hodlajú bojovať s daňovými únikmi. Takisto by neprijatie Dohody FATCA podľa Babiša spôsobilo, že českým finančným inštitúciám by bola strhávaná zrážková daň vo výške 30 %, čo by znamenalo až miliardu korún ročne.⁸⁶ Prijatím Zákona FATCA americká strana odložila účinnosť aplikácie zrážkovej dane vo výške 30 % až do 31. decembra 2014. Príslušný orgán k implementácii pravidiel v súvislosti s Dohodou FATCA je Generální finanční ředitelství ČR, ktoré podľa môjho názoru svojim prístupom prispieva k hladkému prechodu na nové pravidlá. Na svojich internetových stránkach informuje o základných nezrovnalostiach a prehľadne predstavuje celú problematiku. Najväčšiu výhodu Dohody FATCA pre ČR vidím hlavne v tom, že česká vláda vyjedнала pre svoje inštitúcie určité úľavy, napríklad, že nebudú povinné nespolupracujúcemu majiteľovi účtu zrušiť daný účet, alebo v konečnom dôsledku to, že dostanú údaje o českých daňových rezidentoch od americkej správy daní. Podľa môjho názoru však skutočné zhodnotenie bude musieť prísť až s určitým odstupom, kedy budeme vedieť údaje o tom, koľko informácií skutočne obdržali české inštitúcie od amerických partnerov.

4.2 Boj proti daňovým únikom v rámci OECD

Globalizácia ovládla takmer všetky trhy i národné ekonomiky a priniesla množstvo nových fenoménov, ako napríklad voľný pohyb tovaru a pracovníkov, premiestňovanie závodov do krajín s nižšími celkovými nákladmi, pozvoľné odsúvanie obchodných bariér, prudký technologický rozvoj či významné postavenie riadenia rizík v obchodných korporáciách. Potreba riešiť význam globalizácie a jej daňovú stránku siaha do začiatku 20. storočia. Vyspelé krajiny začali diskutovať o potrebe obmedziť

⁸⁶ Psp.cz. *Stenoprotokol z 19. schôdze Poslaneckej snemovne zo dňa 22. októbra 2014*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/019schuz/s019031.htm>> [Cit. 20. 2. 2016].

dvojité zdanenie, a tým podporiť globálnu prosperitu a rozvoj. Základom má byť novovzniknuté medzinárodné právo daňové, ktoré podporilo rast celosvetovej ekonomiky. S rastom globálnej ekonomiky súvisela i integrácia obchodných spoločností. Veľké nadnárodné korporácie majú svoj veľký význam dodnes, pretože produkujú veľkú časť HDP.⁸⁷ Nadnárodné spoločnosti upúšťajú od špecifických národných pravidiel a prikláňajú sa k svetovým modelom riadenia, pri ktorých je z jednej centrály riadených niekoľko pobočiek po celom svete, čo umožňuje hlavne veľmi rýchla možnosť komunikácie cez internet alebo jednoduchý spôsob dopravy, pri ktorom môže byť výroba produktu vzdialená tisíce kilometrov od svojho koncového zákazníka. S týmto vývojom súvisí i snaha korporácií čo najviac znížiť svoje daňové zaťaženie, čo vedie v povedomí spoločnosti k citlivosti na túto tému. Problematika daňových únikov sa stala horúcou témou pre viaceré strany⁸⁸:

- (i) **vlády sú poškodené** – mnoho vlád sa musí vyrovnat' s menšími daňovými výnosmi, čo podľa mňa v rozvojových krajinách (a nielen tam) vedie napríklad k podfinancovaniu verejných investícií, ktoré by mali a mohli podporiť ekonomický rast;
- (ii) **jednotliví daňoví poplatníci sú poškodení** – v prípade, že obchádzanie daňových pravidiel povoľuje určitým daňovým poplatníkom presúvanie príjmov do jurisdikcií, kde pôvodné zisky vôbec neboli produkované, je údelom ostatným daňových poplatníkov niest' väčšie daňové bremeno; a
- (iii) **podnikatelia sú poškodení** – spravodlivá hospodárska súťaž je často narušovaná tým, že menšie (národné) spoločnosti musia čeliť neudržateľnému konkurenčnému tlaku nadnárodných korporácií, ktoré presúvajú svoje zisky do iných krajín s priaznivejším daňovým systémom.

Dane, daňový systém i daňové zaťaženie sú stále základom suverenity každej krajiny. Globalizácia a zbližovanie daňových pravidiel vedú k medzerám v inkasovaných daniach. Stáva sa totiž, že krajiny neberú ohľad na pravidlá, ktoré platia alebo sú zavedené v iných štátoch, čo môže mať obrovský dopad na daňové inkaso. Jurisdikcie po celom svete, malé i veľké, rozvojové i rozvinuté, členovia i nečlenovia OECD, sa postupne

⁸⁷ OECD.org. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. [online]. 2015. Dostupné z: <www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> s.7. [Cit. 8. 2. 2016].

⁸⁸ Ibid.

zjednocujú vo volaní po ďalších opatreniach za účelom riešenia medzinárodného problému vyhýbania sa daňovej povinnosti a daňových únikov.⁸⁹

Ani OECD nezaostáva a flexibilne sa prispôsobuje novým trendom úzko súvisiacim s globalizáciou medzinárodného obchodu, a tým pádom i s daňovými únikmi. OECD sa rozhodla držať krok s USA a pružne reaguje na vývoj v oblasti boja proti daňovým únikom. V nasledujúcich podkapitolách priblížim i to, ako sa OECD vyrovnala s medzinárodnými tendenciami nastavenými americkým zákonom FATCA.

4.2.1 Automatická výmena informácií

Významným opatrením, ktorým sa OECD snaží o potieranie daňových únikov je **Štandard pre automatickú výmenu informácií v daňovej oblasti** (angl. *Automatic Exchange of Information* – „**AEOI**“). Pri veľkom množstve cezhraničných aktivít je nevyhnutné, aby finančné správy rôznych štátov navzájom spolupracovali, a aby zabezpečili, že daňové subjekty spravodlivo odvedú dane v tých správnych štátoch. Za najväčšiu výzvu sa v 21. storočí považuje vyzbrojiť finančné správy takými (právnymi, finančnými i technologickými) nástrojmi, ktoré majú za úlohu overiť dodržiavanie daňových právnych predpisov. V tejto súvislosti je podľa môjho názoru spolupráca daňových autorít prostredníctvom AEOI kľúčová v prispôbovaní sa novým trendom v rýchlo sa globalizujúcej ekonomike.

Automatická výmena informácií bola v roku 2014 prehlásená za všeobecný štandard v rámci OECD. AEOI je založená na multilaterálnej dohode v daňovej oblasti, ku ktorej sa postupne pripojujú ďalšie a ďalšie štáty (najmä pod tlakom USA, kde bol relatívne nedávno schválený zákon FATCA), a to i štáty, ktoré boli tradične považované za daňové raje. Inštitúcie budú povinné nahlasovať finančným správam najmä tieto informácie:

- a) investičné príjmy;
- b) podiely v obchodných spoločnostiach a výnosy z predaja týchto podielov;

⁸⁹ OECD.org. *A step change in tax transparency*. [online]. 2013. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf> [cit. 10. 2. 2016].

- c) zostatky na účtoch, depozitoch a informácie o ostatných aktívach, čísla účtov;
a
- d) identifikačné údaje majiteľov účtov (fyzických i právnických), vrátane ovládajúcich osôb a skutočných vlastníkov.⁹⁰

AEOI je vlastne globálne rozšírenie FATCA, a preto je odbornou verejnosťou často označovaná i ako globálna FATCA, alebo tzv. GATCA. Výmena daňových informácií je dôležitý nástroj globálnej transparentnosti a spolupráce. Situácia do prijatia AEOI bola taká, že finančná správa mala možnosť vyžiadať si informácie o daňových subjektoch od krajín, s ktorými mala zmluvne upravené daňové vzťahy⁹¹. Novo navrhnutý štandard AEOI predstavuje omnoho aktívnejší nástroj – určité inštitúcie (ako banky, poisťovne, sporiteľne, fondy atď.) všetkých zúčastnených štátov⁹² budú mať povinnosť automaticky hlásiť aktívne i pasívne príjmy všetkých rezidentov zúčastnených štátov svojim finančným správam, ktoré následne „prepošlú“ informácie daňovým správam krajín, kde dané subjekty platia dane. V praxi to bude znamenať, že zmluvné finančné správy automaticky zašlú informácie českej finančnej správe a tá ich môže porovnať s údajmi, ktoré obdržala od daňového subjektu v tuzemsku. Dá sa predpokladať, že vznikne množstvo nezrovnalostí, ktoré bude musieť daňový subjekt vysvetliť prostredníctvom daňového konania.

Štandard AEOI obsahuje dve významné zložky⁹³:

1) **CRS (Common Reporting Standard) - Spoločný štandard pre oznamovanie v oblasti finančných účtov** obsahuje

- popis informácií, ktoré sa majú vymieňať – všetky typy investičných príjmov;
- vymedzenie finančných inštitúcií, ktoré majú povinnosť reportovať;

⁹⁰ www.fucik.cz. *Automatická výměna informací.* [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.fucik.cz/publikace/automaticka-vymena-informaci-oecd-standard-a-implementace-do-prava-evropske-unie/?categoryId=dane>> [cit. 13. 2. 2016].

⁹¹ Už od roku 2009 bolo celosvetovo rešpektované podávanie informácií na vyžiadanie. Dodržiavanie tohto štandardu poskytovania informácií na celosvetovej úrovni kontroluje Globálne fórum pre transparentnosť a výmenu informácií v daňových záležitostiach.

⁹² V súčasnej dobe sa pripojilo viac než 60 štátov, mimo iné i celá EÚ a Švajčiarsko.

⁹³ Kpmg.com. *Bude automatická výměna informací o daňových poplatnících mezi daňovými správami běžnou záležitostí?* [online]. 2014. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Financni-aktuality-2014-03.pdf>> [cit. 14. 2. 2016].

- subjekty, o ktorých sa majú informácie udeľovať; a
- procedúry, podľa ktorých majú povinné inštitúcie identifikovať účty, o ktorých sa musí podávať report.

2) CAA (*Competent Authority Agreement*) – **Dohoda o automatickej výmene informácií**

- predstavuje model zmluvy AEOI medzi jednotlivými štátmi s podrobnými pravidlami výmeny informácií, môže byť dvojstranná i viacstranná. Právnym základom pre uzatvorenie dohody je buď zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia alebo mnohostranná Zmluva o vzájomnej správnej pomoci v daňových záležitostiach.^{94,95} CAA sa vo významnej miere podobá na model zmluvy IGA vytvorený v súvislosti s FATCA. Hlavný rozdiel tkvie v tom, že AEOI vyžaduje hlásenie daňových rezidentov všetkých zúčastnených štátov, nielen amerických rezidentov.

Vzhľadom k tomu, že implementácia všetkých pravidiel vyžaduje rozsiahle zapojenie ľudských, ale aj technických prvkov, tak prvé reporty finančných správ by mali byť zasielané približne od septembra 2017 za obdobie od 1. januára 2016.⁹⁶ Podľa môjho názoru bude najdôležitejšie následné vyhodnotenie efektivity zavedených pravidiel. Kľúčové bude podľa mňa vytvoriť účinnú väzbu medzi kontrolným aparátom štátnych orgánov, finančnými inštitúciami povinnými podávať informácie a samotnými klientami. Je viac než zrejmé, že množstvo zákazníkov finančných inštitúcií bude hľadať cesty, ako zmeniť svoje daňové rezidentstvo s cieľom vyhnúť sa tejto regulácii.

⁹⁴ Česká republika je stranou tejto Zmluvy od r. 2014, v Zbierke medzinárodných zmlúv vyšlo Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o sjednání Úmluvy o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech pod čísлом 2/2014 Sb. m. s. s účinnosťou od 1. januára 2015. Zároveň je Česká republika zmluvnou stranou asi 80 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

⁹⁵ Zmluva umožňuje výmenu informácií (i) na žiadosť, (ii) automatickú a spontánnu výmenu, (iii) súbežné daňové šetrenia, (iv) prítomnosť daňových kontrolórov pri šetreniach v zahraničí, a (v) dožiadanie a vymáhanie predbežných opatrení a doručovanie.

⁹⁶ Oecd.org. *Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf>> s. 4. [cit. 14. 2. 2016].

4.2.2 Akčný plán Base Erosion and Profit Shifting – „BEPS“

Akčný plán BEPS je iniciatíva schválená na pôde G20⁹⁷ a OECD v polovici roku 2013. Je zameraná hlavne na praktiky, ktorých účelom je minimalizácia daňových povinností (cez narušovanie základu dane či presúvanie zisku do iných krajín). OECD zadefinovala 15 doporučení týkajúcich sa oblastí, ktoré by mali členské štáty systematicky riešiť, nakoľko nedržia krok s globalizáciou obchodných spoločností a digitálnou ekonomikou.⁹⁸

Zatiaľ čo na začiatku rozmachu medzinárodného obchodu a globalizácie s ním späté sa krajiny spájali za účelom vytvorenia pravidiel proti dvojitému zdaneniu, dnes čelia opačnému problému. Problému, ktorý spôsobuje, že korporácie vďaka tvorivému a najmä agresívnemu daňovému plánovaniu neplatia dane skoro vôbec alebo minimálne, čo vytvára tzv. *dvojité nezdanenie*. BEPS sa sústreďí na aktivity medzinárodných obchodných korporácií, ktoré vedú k presúvaniu ziskov do krajín, kde sú menšie sadzby daní a k presúvaniu nákladov do krajín s vysokými daňovými sadzbami. Takýmito praktikami sú predovšetkým:⁹⁹ (i) **medzinárodný nesúlad v označení entít a nástrojov** – v rôznych krajinách platia rôzne pravidla, jeden štát daní celosvetové príjmy svojich rezidentov, druhý len príjmy vzniknuté na území štátu; v praxi často dochádza k prekryvaniu sa oboch systémov, a to i napriek množstvu medzinárodných zmlúv; v takomto zmätku je jasné, že existuje množstvo príjmov, ktoré zostanú celkom mimo oba tieto systémy; (ii) **prevodné ceny (transfer pricing)** – vid' kapitola 3.3.2; a (iii) **tzv. pravidlá proti vyhýbaniu sa daňovej povinnosti (Anti-Avoidance Rules)** – cieľia na vyhládávanie agresívneho daňového plánovania.

Akčný plán BEPS sa sústreďí na digitálnu ekonomiku, ktorá prináša a odhaľuje svet tovarov a služieb, ktoré nemajú takmer žiadne hranice, a ktoré často nespádajú do

⁹⁷ Skupina najväčších ekonomík sveta, predstavuje zhruba 85 % svetového HDP a dve tretiny svetovej populácie.

⁹⁸ Digitálna ekonomika je pojem používaný od konca 20. storočia, je to označenie pre spôsob alokácie zdrojov, vďaka ktorým sa mení celá štruktúra riadenia podnikov za užitia informačných a komunikačných technológií.

⁹⁹ Pwc.cz. *Base Erosion and Tax Shifting*. [online]. 2014. Dostupné z: <<https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/baseerosionandprofitshifting.pdf>> [cit. 14. 2. 2016].

daňového systému žiadnej krajiny, čím umožňujú dosiahnutie nezdanených príjmov. Vyššie spomenuté oblasti, v ktorých by malo dôjsť k zmenám sú:

- 1) *Daňové výzvy digitálneho sveta* – digitálny svet súvisí s poskytovaním, správou a obchodovaním s dátami; nové opatrenia môžu zaviesť prísne pravidlá pre určovanie daňového rezidentstva;
- 2) *Nekonzistentnosť zdanenia hybridných inštrumentov a entít* – eliminácia nežiadúcich javov ako nezdanenie príjmu v žiadnom štáte, uplatňovanie totožných nákladov vo viacerých štátoch;
- 3) *Zvýraznenie pravidiel CFC (pravidlá o kontrole spriaznených zahraničných spoločností)* – tieto pravidlá spôsobia, že niektoré holdingové štruktúry prestanú byť daňovo efektívne; štát daňovej rezidencie materskej spoločnosti bude daňovať i zisky dcérskych spoločností;
- 4) *Prípustnosť úrokov a ďalších finančných platieb* – opatrenia na obmedzenie znižovania daňového základu prostredníctvom úrokových nákladov z úverov od spriaznených osôb;
- 5) *Škodlivé daňové praktiky jednotlivých štátov* – opatrenia k zvýšeniu transparentnosti a zlepšeniu výmeny informácií týkajúcich sa tzv. daňových rajov;
- 6) *Zneužívanie zmlúv o dvojitém zdanení* – výhody vyplývajúce zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia budú môcť daňové subjekty využívať len v odôvodnených prípadoch, ale nie keď sa snažia dosiahnuť tzv. dvojité nezdanenie;
- 7) *Umelé zamedzovanie vzniku stálej prevádzkarne* – rozšírenie definície stálej prevádzkarne spôsobí, že príjmy spoločností budú podliehať zdaneniu v zahraničí vo väčšej miere;
- 8) *Prevodné ceny pre nehmotný majetok* – opatrenia k eliminácii presúvania ziskov s cieľom znížiť základ dane;
- 9) *Prevodné ceny pre riziká a kapitál* – opatrenia k eliminácii presúvania rizík v rámci skupiny;
- 10) *Prevodné ceny pre ostatné vysoko rizikové transakcie* – opatrenia k sprísneniu pravidiel pre prípustnosť určitých nákladov v rámci celej skupiny;

- 11) *Zber dát o BEPS a súvisiace opatrenia* – daňové správy budú vyžadovať od podnikateľov viacero údajov a informácií o ich činnosti;
- 12) *Zverejnenie nástrojov pre agresívne daňové plánovanie* – daňové subjekty budú musieť hlásiť daňovej správe všetky agresívne daňové dohody; je zároveň možné, že následne budú vydávať daňové správy súhlas s takýmito dohodami;
- 13) *Dokumentácia k prevodným cenám* – nadnárodné skupiny budú musieť poskytovať informácie o ich daňovej politike;
- 14) *Účinnosť zmluvných mechanizmov k riešeniu sporov* – opatrenia k odstráneniu prekážok medzi štátmi pri riešení sporov zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia; a
- 15) *Vývoj mnohostranného nástroja pre zmenu dvojstranných zmlúv* – výzva k analýze súčasných právnych nástrojov, ktorými disponujú štáty a vytvoreniu univerzálneho opatrenia proti škodlivému znižovaniu základu dane.^{100,101}

Zavŕšenie celého projektu bolo plánované na koniec roku 2015 a následne všetky zmeny navrhnuté v týchto opatreniach by mali zúčastnené štáty implementovať v rámci národného legislatívneho procesu do domácich právnych predpisov. Prvým príkladom implementácie opatrení z BEPS do českej daňovej praxe je podpísanie mnohostrannej dohody o automatickej výmene výkazov, ktorá bola pod záštitou OECD uzatvorená 27. januára 2016 celkom 31 krajinami.¹⁰² V prípade, že bude prijatá nadväzujúca legislatíva i na národnej úrovni, k prvej výmene informácií by malo dôjsť v roku 2018. ČR tak získa prehľad o aktivitách nadnárodných spoločností vo všetkých krajinách kde pôsobia.¹⁰³ Česká daňová správa bude teda mať kompletne informácie o tom, kde nadnárodná spoločnosť generuje svoje zisky a kde (či vôbec) platí dane.

¹⁰⁰ Oecd.org. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. [online]. 2015. Dostupné z: <www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> Voľný preklad opatrení. [Cit. 14. 2. 2016].

¹⁰¹ Blažejová, Z. *Akčný plán OECD a možný dopad na daňové subjekty*. [online]. 2013. Dostupné z: <<http://www.cfo.sk/articles/akcny-plan-oecd-a-mozny-dopad-na-danove-subjekty#.Vtk8IDL2bxM>> [Cit. 4. 3. 2016].

¹⁰² Deloitte. *Daňové novinky březen 2016*. [online]. 2016. Dostupné z: <<https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/tax-news-1603>> s. 5. [Cit. 4. 3. 2016].

¹⁰³ Dohoda prikazuje odovzdať údaje nadnárodných skupinám s minimálnym ročným konsolidovaným obratom 750 miliónov eur.

4.3 Boj proti daňovým únikom v Európskej únii

Ani EÚ nezaostáva na medzinárodnom poli boja proti daňovým únikom. Problémom je, že úprava daní a daňového systému je jedným zo základných zvrchovaných práv štátov vnútri EÚ, a preto má EÚ v rámci tejto oblasti len obmedzené právomoci. Rozsiahlejšia harmonizácia prebieha na poli daní nepriamych – najmä DPH. Preto v tejto oblasti samotná EÚ vyvíja vyššie spoločné úsilie v potieraní daňových únikov a vyhýbaní sa daňovým povinnostiam, nakoľko oba tieto javy narušujú hospodársku súťaž a sú príčinou nižších príjmov štátnych rozpočtov členských krajín EÚ. To spôsobuje menšie investície do verejných výdajov a o to menší rast životnej úrovne. Základným pravidlom je, že všetky daňové opatrenia musia byť prijímané jednotne.¹⁰⁴ Spolupráca v rámci EÚ priniesla množstvo výhod. Medzi nimi hlavne voľný pohyb osôb, kapitálu či tovarov a služieb. To všetko však znamená vyššie nároky na vnútroštátne orgány v súvislosti s daňovou spolupracou a výmenou informácií. Tieto úlohy je možné efektívne plniť len v prípade dokonalej spolupráce ako na úrovni EÚ tak medzinárodne, pretože jednostranné riešenia nikdy dlhodobo v globálnej ekonomike v rámci jednotného trhu fungovať nemôžu. EÚ od začiatku svojho fungovania zaradila medzi základné zásady dobrej správy daňových záležitostí *transparentnosť, automatickú výmenu informácií a spravodlivú hospodársku súťaž v oblasti daní*. EÚ postupne vytvára nástroje, ktoré majú členským štátom pomôcť zlepšiť boj proti daňovým únikom. Sú nimi hlavne:

(i) **právne predpisy EÚ**

- pomocou nariadení a smerníc EÚ presadzuje hlavne transparentnosť a výmenu informácií;
- EÚ vzhľadom k aktivitám svojich medzinárodných partnerov nezačala tvoriť vlastné nezávislé pravidlá, ale prispôbuje sa nastoleným trendom;

(ii) **odporúčania členským štátom** – postupy proti agresívnemu daňovému plánovaniu; a

(iii) **osobitné akčné plány Európskej Komisie.**¹⁰⁵

¹⁰⁴ Článok 113 Zmluvy o fungovaní Európskej únie.

¹⁰⁵ Európska Komisia: *Boj proti daňovým podvodom a únikom*. [online]. 2013. Dostupné z: <ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_sk.pdf> s. 1-2. [Cit. 22. 2. 2016].

4.3.1 Smernica o automatickej výmene informácií „DAC“

Smernica Rady 2011/16/EU zo dňa 15. februára 2011 o správnej spolupráci v oblasti daní o zrušení smernice 77/799/EHS („DAC 1“) bola novelizovaná smernicou Rady 2014/107/EU zo dňa 9. decembra 2014 („DAC 2“). Vzhľadom k faktu, že harmonizácia prebieha hlavne u dani nepriamych, musela EÚ čeliť výzvam ako zamedziť vzniku daňových únikov u priamych daní. EÚ a samotné členské štáty dlhodobo upozorňujú, že vzhľadom k rozvoju mobility daňových subjektov, cezhraničných transakcií dochádza k ťažkostiam pri stanovovaní a následnom výbere daní. Jednotlivé členské štáty teda potrebujú informácie od ostatných členských štátov, aby mohli správne nastaviť vnútorné procesy k správe daní.

Pôvodná Smernica z roku 2011 stanovovala daňovým správam členských štátov len nepovinnú výmenu informácií. Novelizácia z roku 2014 stanovuje povinnú a automatickú výmenu v pravidelných intervaloch (zhruba každého pol roka). Prijatím DAC 2 sa oblasť pôsobenia automatickej výmeny informácií v EÚ harmonizuje s vývojom na medzinárodnej úrovni, pričom smernica DAC 2 odkazuje na pravidlá CRS zo štandardu AEOI vytvoreného OECD. Príslušné daňové správy si budú vymieňať informácie najmä o a) príjmoch zo zamestnania, b) odmenách riaditeľov, c) produktoch životného poistenia, d) dôchodkoch, či e) vlastníctve nehnuteľností a príjmoch z nehnuteľností. Výmena informácií by mala začať v roku 2017 oznamovaním informácií s ohľadom na daňové obdobie od 1. januára 2016. V súvislosti s implementáciou Smernice DAC do českého právneho poriadku sa uvažuje o zrušení Zákona FATCA, ktorý by sa prijatím univerzálneho zákona reflektujúceho všetky opatrenia a povinnosti vyplývajúce zo Smernice a AEOI, stal zbytočný.

4.3.2 Akčné plány a Platform for Tax Good Governance

Podpredseda súčasnej Európskej Komisie Valdis Dombrovskis vyhlásil, že *„...v rámci nášho úsilia o hlbší a spravodlivejší vnútorný trh chceme zvýšiť daňovú transparentnosť a zabezpečiť spravodlivejšiu daňovú súťaž v rámci EÚ a na celom svete. Je neprípustné, aby sa daňové orgány pri presadzovaní daňových pravidiel museli*

*spoliehať na úniky informácií...*¹⁰⁶ EÚ v súvislosti s priamym zdanením dlhodobo presadzuje pravidlá, ktoré majú zjednotiť výber daní naprieč všetkými členskými štátmi. Prvý akčný plán predložila Komisia v roku 2012 (Akčný plán COM (2012) 722 na posilnenie boja proti daňovým únikom a podvodom). Obsahuje celkom 34 opatrení a spoločne s plánom Komisia zverejnila i dve najdôležitejšie odporúčania:

- 1) výzvu členským štátom, aby pomocou prísnych spoločných kritérií označili *daňové raje* a zapísali ich na národné „čierne listiny“; a
- 2) výzvu k posilneniu *vzájomnej spolupráce* v boji proti vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam.

V tomto pláne z roku 2012 Komisia rátala i s vytvorením Platform for Tax Good Governance, tzv. platformy pre dobrú daňovú správu (ďalej tiež len „**Platforma**“). Prvé zasadanie Platformy sa uskutočnilo v júni 2013 a koná sa pravidelne niekoľkokrát ročne. Na Platforme sa zúčastňujú Európsky parlament, daňové správy, podnikatelia, akademici, neziskové subjekty, ale i zástupcovia rôznych profesných komôr a expertov v daňovej oblasti. Je to poradný orgán Komisie a jej úlohou je monitorovať postup členských štátov EÚ v oblasti riešenia agresívneho daňového plánovania a zvyšovania transparentnosti daňového prostredia.¹⁰⁷

V roku 2015 Európska Komisia vytvorila ďalší akčný plán s cieľom reformovať systém zdanenia príjmov právnických osôb. Tento plán predostiera niekoľko iniciatív, ktoré majú riešiť otázku vyhýbania sa daňovej povinnosti, zaistiť stabilné príjmy a zlepšiť fungovanie jednotného trhu. Akčný plán zahŕňa tieto dôležité oblasti:

- a) **zavedenie spoločného konsolidovaného základu dane z príjmu právnických osôb** – tento konsolidovaný základ dane by mal znížiť zložitosť a náklady spojené s dodržiavaním predpisov nadnárodnými spoločnosťami, ktoré by tak museli dodržiavať len jedny pravidlá pri výpočte zdaniteľného príjmu než čeliť 28 rôznym systémom; konsolidácia navyše prináša veľkým

¹⁰⁶ Európska Komisia – Tlačová správa. [online]. 2015. Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4436_sk.htm> [Cit. 23. 2. 2016].

¹⁰⁷ ec.europa.eu. Platform for Tax Good Governance. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.h> [Cit. 2. 3. 2016].

holdingovým skupinám výhodu v tom, že budú mať možnosť započítať straty v jednom členskom štáte proti zisku v inom členskom štáte;

- b) **rámec pre zaistenie efektívnejšieho zdanenia v zemi, v ktorej boli zisky vytvorené** – veľké korporácie profitujú z jednotného trhu a generujú v členských štátoch veľké zisky, ktoré následne prenášajú do členských krajín s čo najmenšou mierou zdanenia; Európska Komisia chce presadiť model, podľa ktorého budú zisky zdaňované v mieste kde boli dosiahnuté a taktiež zabrániť fenoménu transfer pricing;
- c) **d’alšie opatrenia k zlepšeniu daňového prostredia pre podnikanie a posunu v oblasti daňovej transparentnosti** – tieto opatrenia majú motivovať podnikateľov, aby uskutočňovali svoju činnosť aj za hranicami svojich domovských štátov; a
- d) **nástroje EÚ pre koordináciu v daňovej oblasti** - koordináciu medzi členskými štátmi EÚ považuje Európska Komisia dlhodobo za základný prvok boja proti daňovým únikom; EÚ v akčnom pláne varuje, že všetky dosiaľ navrhnuté opatrenia nie sú plnohodnotne využívané a členské štáty by mali posilniť vzájomnú spoluprácu.

4.3.3 Mechanizmus Reverse Charge – obrátené uplatnenie dane

Česká republika na pôde EÚ dlhodobo lobuje za spoločnú iniciatívu v boji proti karuselovým podvodom, nakoľko oblasť DPH je prísne regulovaná právom EÚ. Na začiatku tohto roku Ministerstvo financií ČR oznámilo, že uspelo na jednaní Rady EÚ so svojim návrhom zaviesť systém prenesenej daňovej povinnosti, tzv. mechanizmus reverse charge. Jeho podstatou je prenesenie povinnosti priznať a zaplatiť daň z predajcu na odberateľa. V súčasnosti EÚ zaradila do systému reverse charge približne 15 položiek, ale ČR by rada so súhlasom EÚ vyskúšala projekt, do ktorého by zaradila čo najširší okruh položiek, medzi inými i elektrinu a plyn.

Pre správcu dane je tento systém omnoho prehľadnejší a časovo menej náročný. Podľa mňa umožňuje zrýchlenie daňových kontrol a rýchlejšie vyplatenie nadmerných odpočtov v prípadoch, ktoré sú bezproblémové.

4.4 Boj proti daňovým únikom v ČR

V neposlednej rade aj ČR pristupuje k problematike daňových únikov už dlhodobo veľmi proaktívne a systematicky. ČR sa vo svojej praxi boja proti daňovým únikom inšpiruje v okolitých krajinách a takisto je v tejto oblasti platným a aktívnym členom medzinárodného spoločenstva. V rámci českej Finančnej správy sa potieraním daňových únikov zaoberá Oddělení boje s daňovými úniky, ktoré je súčasťou Generálního finančního ředitelství ČR. Toto oddelenie sa podieľa i na legislatíve, riadi činnosti súvisiace s odhaľovaním a potieraním daňových únikov a taktiež spolupracuje so zahraničnými orgánmi.¹⁰⁸ V tejto časti záverečnej kapitoly sa pokúsim priblížiť najvýznamnejšie opatrenia, ktoré ČR zaviedla v súvislosti s potieraním daňových únikov v poslednom období.

4.4.1 Nástroje boja proti daňovým únikom podľa DŘ

Samotný správca dane má podľa DŘ niekoľko obecných inštitútov, ktoré používa, či už preventívne ale i následne, k odhaleniu daňových únikov. Sú nimi podľa druhej časti, šiestej hlavy, druhého dielu DŘ *postupy při správě daní*¹⁰⁹. Tieto postupy sú samostatnou časťou výkonu správy daní, môžu ale nemusia byť súčasťou daňového konania, ale takisto môžu daňovému konaniu predchádzať. Ich hlavnou úlohou je *zistiť* alebo *overiť* či daňový subjekt riadne splnil svoje daňové povinnosti, nakoľko bremeno daňového tvrdenia leží práve na ňom.¹¹⁰ Sú nimi:

¹⁰⁸ financnisprava.cz. *Oddělení boje s daňovými úniky*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr/generalni-financni-reditelstvi/odbor-rizeni-rizik-pri-sprave-dani/oddeleni-boje-s-danovymi-uniky>> [Cit. 23. 2. 2016].

¹⁰⁹ § 78 a n. DŘ.

¹¹⁰ Vid' § 20 DŘ.

- A) **vyhľadávacia činnosť správcu dane** – predmetom vyhľadávacej činnosti je hlavne vyhľadávanie dôkazných prostriedkov, zisťovanie povinností daňových subjektov pri správe daní; je to akési „mapovanie“ skutočností tak, aby bola daň správne zistená a stanovená. Správca dane si takto môže zaobstarávať informácie i bez vedomia daňového subjektu – i omnoho skôr, než vôbec vznikne daňová povinnosť. Vzniknuté výsledky následne správca dane môže použiť najmä k ďalším kontrolným postupom alebo v príslušnom konaní. Pre naplnenie cieľa vyhľadávacej činnosti je správca dane taktiež oprávnený požadovať *vysvetlenie (§ 79 DŘ)* – to však len za podmienky, že relevantné skutočnosti nemôže získať iným spôsobom;
- B) **miestne šetrenie** – je považované za inštrument správcu dane v procese vyhľadávacej činnosti, ale môže byť použité i v rámci konania o opravných prostriedkoch. Jeho cieľom je zaistenie dôkazných prostriedkov či dohľadanie. Vykonáva sa u daňových subjektov, ale i u iných osôb zúčastnených na správe daní a tie sú povinné správcovi dane poskytnúť potrebnú súčinnosť. Miestne šetrenie sa najčastejšie vykonáva v obydli danej osoby, alebo v mieste kde má sídlo či prevádzku. Samozrejme správca dane nemôže postupovať pri miestnom šetrení samovoľne, ale musí dodržiavať zákonné medze a všetko zaznamenať v úradnom zázname;
- C) **postup k odstráneniu pochybností** – je to postup, ktorý slúži k objasneniu prípadov, kedy správca dane má konkrétne pochybnosti o správnosti, preukaznosti či úplnosti podaného daňového tvrdenia. Ako uvádza Kratochvíl, v prípade, že správca dane nemá konkrétnu pochybnosť, musí postupovať smerom k jej rozptýleniu prostredníctvom vyhľadávacej činnosti či miestneho šetrenia. Avšak keď má konkrétne indície, ktoré predpokladajú širší rozsah šetrenia, mal by správca dane hneď pristúpiť k daňovej kontrole; *a*
- D) **daňová kontrola** – je najdôležitejším kontrolným inštitútom, ktorý má správca dane k dispozícii. Účelom daňovej kontroly je overenie riadneho splnenia daňových povinností a svojim charakterom zaťažuje daňový

subjekt najviac zo všetkých možných opatrení správcu dane. Je dôležité, aby mala daňová kontrola čisto náhodný charakter, tzn. aby bolo možné, že ktorýkoľvek daňový subjekt by jej mohol byť teoreticky podrobený. Časové a administratívne zaťaženie spojené s daňovou kontrolou bohužiaľ častokrát znižuje jej efektivitu, a preto z pohľadu daňového subjektu nepredstavuje tak veľkú hrozbu (intenzita daňových kontrol závisí na kapacitách, ktorými disponuje daný finančný úrad). Obecné sa dá povedať, že trend náhodných kontrol odznieva, a finančné úrady sa sústreďujú hlavne na vlastnú analýzu objektívnych skutočností, na základe ktorých sú vyhodnotené subjekty, u ktorých následne prebieha daňová kontrola.^{111,112}

4.4.2 Daňová Kobra

Daňová kobra je inštitút, ktorým sa ČR nechala inšpirovať na Slovensku.¹¹³ Česká Daňová Kobra je spoločný tím Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel, ktorý začal fungovať v roku 2014.¹¹⁴ Kobra je zložená zo špecialistov bojujúcich proti daňovým únikom a daňovej kriminalite hlavne v oblasti DPH a spotrebných daní. Daňová Kobra tvoria rôzne tímy, na celoštátnej úrovni je to Centrální Kobra a od začiatku roku 2015 na úrovni regiónov i Regionální Kobry. Hlavným cieľom Daňovej Kobry je *zaistiť* riadny výber daní, *vrátiť* nezákonne získané prostriedky naspäť do štátneho rozpočtu a *postihnúť* prípadných páchatel'ov.

Za svoje pôsobenie v ČR už má na konte niekoľko výrazných káuz a vyriešených mnoho prípadov týkajúcich sa daňových únikov. Vo februári 2016 premiér Sobotka a minister financií Babiš oznámili výsledky činnosti Daňovej Kobry. Od jari roku 2014

¹¹¹ Jarešová, J. ŽEŽULKA, J. *Namátková kontrola a její místo při správě daní*. In: Danarionline.cz [online]. 2012 [cit. 25. 2. 2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38162v48109-namatkova-kontrola-a-její-místo-pri-sprave-dani/>>

¹¹² KRATOCHVÍL, J. *Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení*. In: Danarionline.cz [online]. 2012. [cit. 24. 2. 2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39315v49334-postupy-pri-sprave-dani-postup-k-odstraneni-pochybnosti-da/>>

¹¹³ Na Slovensku daňová kobra funguje od roku 2012.

¹¹⁴ Danovakobra.cz. *O Daňové Kobře*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.danovakobra.cz/>> [cit. 25. 2. 2016].

Daňová Kobra podľa ich vyjadrenia zachránila štátnemu rozpočtu ČR viac než 4,1 miliardy korun.¹¹⁵

Ukazuje sa, že spoločná spolupráca finančnej správy, colnej správy a Polície prináša svoje ovocie. Tak ako na Slovensku, kde miestna daňová kobra podľa odhadov z roku 2015 odhalila podvody za milióny eur, i v ČR je to veľmi účinný nástroj boja proti daňovým únikom, i keď je škoda, že sa špecializuje hlavne na oblasť nepriamych daní.

4.4.3 Centrálna evidencia účtov

Ďalším plánovaným opatrením proti daňovým únikom je Centrálna evidencia účtov (ďalej len „**Evidencia**“), ktorej návrh zákona bol vo februári 2016 čerstvo schválený vládou a následne predložený Poslaneckej Snemovni ČR. Mala by začať fungovať 16 mesiacov od účinnosti zákona – podľa odhadov Ministerstva financií to bude rok 2018. Evidencia by mala zefektívniť a zrýchliť odhaľovanie a zaistiť výnosov z trestnej činnosti, je taktiež odporúčaná smernicou EÚ v rámci tzv. protiteroristického balíčku. Evidenciu by mala spravovať Česká národná banka (ďalej len „**ČNB**“) a bude obsahovať databázu účtov fyzických a právnických osôb u bánk a družstevných záložní v ČR, s tým, že táto databáza by nemala obsahovať informácie o stave účtov alebo pohyboch na účtoch. Databáza bude prístupná na vyžiadanie oprávnenej osoby¹¹⁶, ktorej budú urýchlene (do 24 hodín) poskytnuté informácie o tom, v ktorej bankovej inštitúcii má podozrivá osoba zriadené účty. Minister financií ČR k Evidencii uviedol, že „*odpadne tím plošné dotazování řádově desítek institucí, jako je tomu nyní, minimalizuje se riziko úniku informací v citlivých kauzách a výrazně se zvýší rychlost přístupu k informacím*“.¹¹⁷ Evidencia zabezpečí rýchlu reakciu a reálnu možnosť účinne zasiahnuť napríklad zablokovaním výnosov z trestnej činnosti na daných účtoch.

¹¹⁵ Financnisprava.cz. *Daňová Kobra zachránila dosud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy korun*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpocet-cr-pres-4-miliardy-korun-7084/>> [cit. 27. 2. 2016].

¹¹⁶ Počíta sa s tým, že informácie o existencii účtov bude môcť získať Generálny ředitelství cel, Generální finanční ředitelství v rámci odhaľovania závažných daňových únikov a pri boji s trestnou činnosťou i štátne zastupiteľstvo, spravodajské služby, súdy či Finančný analytický útvar Ministerstva financií.

¹¹⁷ Mfcr.cz. *Vláda schválila návrh Ministerstva financí na zřízení Centrální evidence účtů*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/vlada-schvalila-navrh-ministerstva-finan-23902>> [cit. 27. 2. 2016].

Samotná myšlienka využiť Evidenciu v prospech eliminácie daňových únikov a podvodov je výborná, ale obávam sa, že využívanie takých informácií o daňových subjektoch bez ich vedomia môže mať vážny dopad na ochranu súkromia a citlivých údajov všetkých osôb, ktoré majú zriadený účet v ČR. Považujem však správne, že v rámci odbornej diskusie medzi zástupcami ČNB, Ministerstva financií a Polície ČR sa upustilo od pôvodného, podľa môjho názoru veľmi kontroverzného, zámeru uvádzať v Evidencii i údaje o pohyboch a stave účtov. Je podľa mňa kľúčové, aby prístup k týmto citlivým údajom bol umožnený iba v odôvodnených prípadoch a podrobený nezávislému kontrolnému mechanizmu, ktorý zaručí dostatočnú ochranu pred zneužitím.

4.4.4 Elektronická evidencia tržieb („EET“) a registračné pokladne

EET je systém elektronickej evidencie hotovostných tržieb za predaj tovarov a služieb, ktorý bude v ČR spustený pravdepodobne v roku 2016¹¹⁸. Legislatívci si od nej sľubujú najmä zamedzenie šedej ekonomiky. ČR sa nechala inšpirovať napríklad Chorvátskom, kde systém E-tržieb funguje už od roku 2013 a podľa ministra financií ČR Babiša sa tam po zavedení EET zvýšili tržby až o 55 % v sektore pohostinstva. Podľa jeho výpočtov by sa príjmy českého štátneho rozpočtu ročne mali vďaka EET zvýšiť až o 12,5 miliardy korún.¹¹⁹

EET bude fungovať tak, že každá hotovostná platba¹²⁰ u podnikateľa bude v momente zaplatenia zaevidovaná prostredníctvom internetu v dátovom úložisku Finančnej správy a následne bude naspäť podnikateľovi zaslaný špecifický kód, ktorý musí byť uvedený na potvrdení o zaplatení. Finančná správa si sľubuje ľahké rozpoznanie prípadného podvodného konania podnikateľa, pričom celý systém EET umožní, aby

¹¹⁸ V čase kompletovania tejto práce bol zákon o elektronickej evidencii tržieb zaradený na program jednania Senátu ČR na deň 16. marca 2016.

¹¹⁹ ceskatelevize.cz *Chorvatský minister: Evidence tržeb? Nám se povedla.* [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1537466-chorvatsky-ministr-evidence-trzeb-nam-se-povedla>> [cit. 1. 3. 2016].

¹²⁰ Takejto procedúre budú podliehať všetky platby v hotovosti (vrátane platby žetónmi a kupónmi), platby kartou/iným elektronickým prostriedkom či platby stravenkami alebo šekmi, naopak platby prevodom na účet alebo inkasom EET podliehať nebudú.

Finančná správa zamerala svoje kontroly práve na podozrivé subjekty a nezdržovala poctivých podnikateľov.

Osoby, ktorých sa tieto opatrenia týkajú budú povinné zaobstarať si registračné pokladnice alebo iné zariadenie, ktoré odošle údaje na finančné úrady (v prípade poskytovateľov malých služieb alebo predajcov na trhoviskách bude stačiť zariadenie s pripojením na internet, kde budú zadávať tržby a posielat' finančnému úradu). Štát poskytne na finančnú podporu na zakúpenie potrebného vybavenia, ale množstvo podnikateľov upozorňuje, že EET pre nich predstavuje zvýšené náklady, ktoré sa budú pravdepodobne musieť odraziť na cenách ponúkaných služieb. EET jednoznačne podľa Finančnej správy prinesie zvýšenie daňového inkasa do štátneho rozpočtu, rýchlejšie reakcie na praktiky daňových podvodníkov, ale vnesie i prehľadnosť do fungovania jednotlivých podnikateľských subjektov – za jeden z najväčších prínosov Ministerstvo financií považuje prehľadnosť vo fungovaní prevádzky, kedy by evidenčný systém mal zaistiť kontrolu nad tovarom a takmer presnú inventúru.

Motiváciou k zavedeniu registračných pokladní bolo pre českého zákonodarcu i Slovensko¹²¹, kde musia mať registračnú pokladnicu všetci podnikatelia. I na Slovensku bolo hlavných dôvodom ich zavedenia zamedzenie daňovým únikom vo forme nepriznávania príjmov a následného neodvedenia dane. Od začiatku tohto roku bola na Slovensku dokonca zavedená i tzv. *virtuálna pokladnica* – mobilná aplikácia, ktorá nahradzuje drahý prístroj, ktorý by inak fyzicky musel mať každý podnikateľ u seba. Aby však slovenská Finančná správa skutočne dôkladne zamedzila prípadnému vyhýbaniu sa povinnosti používať registračné pokladnice, zašla ešte ďalej a zaviedla tzv. *blokovú lotériu*. Tým dosiahla to, že podnikateľov s povinnosťou používať registračné pokladnice nekontrolovala len finančná správa, ale i samotní zákazníci. Lotéria funguje tak, že zákazník po zaplatení tovaru alebo služby v hodnote aspoň 1 euro obdrží pokladničný blok s unikátnym kódom, ktorý následne po registrácii zadá na portál národnej blokovej lotérie¹²² a má možnosť v zlosovaní vyhrať peňažné ceny. Zákazníci po zavedení blokovej lotérie začali masovo registrovať svoje pokladničné bločky, avšak postupom

¹²¹ Zákon č. 289/2008 Z.z., o používaní elektronickej registračnej pokladnice.

¹²² narodnablokovaaloteria.sk

času záujem o lotériu poklesol, a preto v tomto inštitúte nevidím žiadny významný potenciál pre prípadné uplatnenie v prostredí ČR.

4.4.5 Kontrolné hlásenie k DPH

Kontrolné hlásenie k DPH priniesla novela zákona o DPH č. 360/2014 Sb. schválená v roku 2014 s účinnosťou od 1. januára 2016. Táto novela zaviedla povinnosť daňových subjektov odosielať do centrálnej evidencie daňovej správy informácie o ich aktivitách v oblasti DPH – najmä aké zdaniteľné plnenia poskytli a aké zdaniteľné plnenia, u ktorých si uplatnili nárok na odpočet, použili na tieto zdaniteľné plnenia.¹²³ Kontrolné hlásenie podľa § 101c zákona o DPH sa bude podávať na samostatnom formulári a nebude sa považovať za tvrdenie dane podľa DŘ, avšak správca dane môže získané informácie použiť pri prípadnom stanovovaní výšky dane. Právnické osoby budú povinné podať kontrolné hlásenie do 25 dní po skončení mesiaca a fyzické osoby 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia (štvrtročne), pod hrozbou nemalých sankcií.

Ministerstvo financií ČR vo svojom vyjadrení z januára 2016 deklaruje, že kontrolné hlásenie k DPH predstavuje efektívny spôsob ako bojovať proti karuselovým podvodom a fenoménu uplatňovania odpočtov DPH na základe falošných faktúr.¹²⁴ Odporcovia kontrolného hlásenia upozorňujú na možný únik citlivých údajov, ktoré budú na základe kontrolného hlásenia zhromažďované, a to najmä najčastejší obchodní partneri, obchodné tajomstvo či obchodná stratégia.

Petr Drahoš, uznávaný daňový poradca, však poukazuje na to, že v prípade kontrolného hlásenia prevážila jeho politická funkcia nad odbornou diskusiou. Kritizuje hlavne absenciu akéhokoľvek skúšobného obdobia, ktoré by vysvetlilo celú radu nejasností a predišlo prípadným sankciám. Drahoš upozorňuje, že pre to, aby kontrolné hlásenie plnohodnotne plnilo svoju funkciu je nutné, aby finančná správa predviedla skutočne rýchlu analýzu získaných dát. Pretože v opačnom prípade sa z kontrolného

¹²³ zivnostenskelisty.cz. *Praktické dopady kontrolního hlášení v DPH: Šibeniční termíny a nekompromisní sankce*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.zivnostenskelisty.cz/clanky/2951-prakticke-dopady-kontrolniho-hlaseni-v-dph-sibenichni-terminy-a-nekompromisni-san>> [cit. 29. 2. 2016].

¹²⁴ Štěpánková, G. *Kontrolní hlášení odstraní kontrolu naslepo a umožní efektivní snižování daňových úniků*. In: mfer.cz [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.mfer.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/kontrolni-hlaseni-odstrani-kontroly-nasl-23629>> [cit. 29. 2. 2016].

hlásenia môže stať iba šikana platcov, ktorí sa (často nedopatrením) dopúšťajú zanedbateľných chýb.¹²⁵

ČR čelilo na konci roku 2015 hlavne vysporiadaniu sa s prijatím relevantných právnych opatrení v súvislosti so Smernicou DAC 2 a Zmluvou o vzájomnej správnej pomoci v daňových záležitostiach. Smernica DAC je v súčasnej dobe implementovaná do českého právneho poriadku zákonom č. 164/2013 Sb., o mezinárodnej spolupráci při správě daní. Vzhľadom k roztrieštenosti právnej úpravy v ČR teda nebolo vhodné implementovať Smernicu DAC 2 novým zákonom, a preto sa Ministerstvo financií ČR rozhodlo vzhľadom k podobnej matérii zvoliť zjednocujúcu variantu. Dňa 10. februára 2016 bol v Poslaneckej Snemovni Parlamentu ČR prerokovaný vládny návrh *zákona kterým se mění některé zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní a zrušuje se zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní /sněmovní tisk 651/*, ktorý bol následne schválený a postúpený Senátu Parlamentu ČR.^{126,127} Zákon, ktorý bude zjednocovať automatickú výmenu informácií, či už podľa Dohody FATCA, Štandardu AEOI alebo Smernice DAC 2, bude **zákon o mezinárodnej spolupráci při správě daní**.

ČR začala systematicky reagovať na daňové úniky novými opatreniami neskôr než napríklad susedné Slovensko. Slovenská vláda už v roku 2012 schválila Akčný plán boja proti daňovým únikom pre obdobie rokov 2012 až 2016. Týmto plánom vytýčila zásadné nástroje s podrobným harmonogramom prijímania opatrení s cieľom systematizovať boj proti daňovej kriminalite.¹²⁸ Podľa mňa by vytvorenie podobného harmonogramu či plánu prospelo i v prostredí ČR. Dôvodov je niekoľko, ale myslím si, že by daňovému prostrediu pomohlo, keby existoval popis univerzálnych opatrení, ktoré by zastrešovali akékoľvek zmeny politických nálad v krajine.

¹²⁵ Kreč, L. *První kontrolní hlášení pro firemní plátce DPH je tady. Může přispět ke snížení počtu podvodu, říká daňář roku*. In: idnes.cz [online]. 2016. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/c1-65178110-prvni-kontrolni-hlaseni-pro-firemni-platce-dph-je-tady-muze-prispet-ke-snizeni-poctu-podvodu-rika-danar-roku>> [cit. 1. 3. 2016].

¹²⁶ Psp.cz. *Sněmovní tisk 651 – Vládní návrh zákona, kterým se mění zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=651>> [cit. 14. 3. 2016].

¹²⁷ Prejednávanie zákona je zaradené na jednanie Senátu na deň 16.3.2016.

¹²⁸ Vláda SR. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016*. [online]. 2012. Dostupné z: <http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-144566?prefixFile=m_> [cit. 3. 3. 2016].

V prípade, že sa podarí naplniť všetky ciele a kompromisne vyriešiť vzniknuté problémy je pravdepodobné, že vyššie zmienené opatrenia prinesú skutočne zvýšenie daňového inkasa a tým pádom viac prostriedkov na verejné výdaje. Obávam sa však, že niektoré opatrenia bohužiaľ spôsobujú nadmernú administratívnu záťaž malým a stredným podnikateľom, ktorí nesú nielen bremeno súvisiace s naplňovaním štátnej pokladnice, ale koniec koncov sú významnými zamestnávateľmi, a preto by mal štát dbať o čo najmenšie zaťažovanie tejto vrstvy daňových poplatníkov. Dúfam, že novo prijaté právne predpisy súvisiace s automatickou výmenou informácií prinesú účinok a zamerajú sa na praktiky veľkých nadnárodných korporácií súvisiace s daňovými únikmi. Totižto peniaze, ktoré by sa z kategórie daňový únik dostali do štátneho rozpočtu ČR by určite pomohli našej krajine v znižovaní štátneho deficitu a v poslednej rade i k zvýšeniu životnej úrovne obyvateľov.

Záver

Cieľom tejto diplomovej práce bolo analyzovať súčasný stav boja proti daňovým únikom a podvodom v medzinárodnom, ale i v českom právnom prostredí. Nakoľko je problematika daňových únikov obecnne veľmi komplexná, nebolo v rozsahu tejto diplomovej práce možné poskytnúť detailný prehľad všetkých opatrení, ktoré má správca dane k dispozícii. Sústredila som sa hlavne na oblasti dane z pridanej hodnoty, dane z príjmov a spotrebných daní nakoľko považujem tieto oblasti za kľúčové čo do množstva spáchaných daňových únikov ročne, pretože práve tieto dane sú významným zdrojom príjmov štátneho rozpočtu.

V prvej kapitole som sa pre prehľadnosť venovala obecným termínom spojeným s daňovým právom. Druhá a tretia kapitola opisujú teoretický základ daňového úniku a približujú základné formy páchania daňových únikov u dane z pridanej hodnoty, daní z príjmov a spotrebných daní. Štvrtá kapitola tvorí jadro tejto práce a v nej približujem jednotlivé opatrenia boja proti daňovým únikom v Spojených štátoch amerických, na pôde Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, Európskej Únie a v neposlednej rade v Českej republike. Venujem sa opatreniam, ktoré sú už dlhodobo zavedené i účinné, ale i opatreniam, ktoré na svoje uvedenie do praxe ešte len čakajú.

Oblasť daňových únikov nie je problémom jedného štátu, ale predovšetkým celého medzinárodného spoločenstva. Pokiaľ bude rozumné opatrenia aplikovať len jeden štát, zostanú bez účinku. Výsledkom analýzy jednotlivých opatrení v súvislosti s odpoveďou na prvú otázku položenú na začiatku tejto práce bolo niekoľko zistení.

Spoločný a systematický boj proti daňovým únikom a podvodom na celom svete nabral na význame až v posledných rokoch. Spoločné úsilie začalo naberať reálne obrysy po prijatí zákona FATCA v Spojených štátoch amerických. FATCA odštartovala dialóg o tom, že bez potrebných informácií zdieľaných medzi všetkými daňovými správami zúčastnených krajín žiadne opatrenia fungovať nebudú. FATCA je právna norma prijatá v roku 2010, ktorej cieľom je eliminovať možnosť amerických daňových poplatníkov schovávať finančné aktíva na účtoch u finančných inštitúcií sídliačich mimo Spojené štáty americké (samozrejme so zameraním hlavne na tzv. daňové raje). I ostatné štáty sa rozhodli na vzniknutú situáciu reagovať. Preto Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj spoločne s G8 vytvorili v roku 2014 spoločný Štandard automatickej výmeny

informácií, tzv. AEOI. AEOI vyžaduje hlásenie informácií o účtoch všetkých daňových rezidentov všetkých krajín, ktoré sa na Štandarde zúčastňujú. Európska Únia reagovala prijatím Smernice Rady 2014/107/EU, tzv. smernice DAC 2, ktorá sa zaoberá výmenou informácií na úrovni členských štátov Európskej Únie. Štandard AEOI i smernica DAC 2 sú odvodené od amerického zákona FATCA, ich významu však pridáva práve rozsiahlosť pripravovanej výmeny informácií. Údaje o majiteľoch účtov, ich zostatkoch, úrokoch a dividendách budú po novom prúdiť medzi členskými štátmi Európskej Únie, ale i celého spoločenstva Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, ba dokonca sa pridali i tradiční strážcovia bankového tajomstva Luxembursko či Švajčiarsko.

Česká republika na nastolený medzinárodný trend taktiež reaguje a snaží sa prispôbiť, zároveň však sama hľadá opatrenia, ktoré by prípadné inkaso do štátnej pokladnice zvýšili. V súvislosti s medzinárodnou výmenou daňových informácií Česká republika prijala príslušnú právnu úpravu a naďalej pokračuje v prijímaní nevyhnutných opatrení. Česká republika sa v boji proti daňovým únikom nechala inšpirovať inými členskými štátmi, a medzi postupne zavádzané opatrenia, mimo iné, patrí (i) Daňová Kobra ako útvar odhaľovania daňových únikov zložený zo špecialistov Polície, Colnej správy a Daňovej správy Českej republiky, (ii) kontrolné hlásenie k dani z pridanej hodnoty, či (iii) elektronická evidencia tržieb.

Odpoveď na druhú otázku položenú na úvod tejto práce nie je jednoznačná a ani jednoduchá. Potieranie daňových únikov je náročná a veľmi komplexná úloha každého štátu. Podľa môjho názoru vyššie zmienené opatrenia predstavujú správne smerovanie a myslím si, že dôkladnou aplikáciou sa skutočne znížia úniky finančného kapitálu do tzv. daňových rajov a určite sa zvýši výber daní. Problém vidím v aplikácii opatrení ako práve elektronická evidencia tržieb či kontrolné hlásenie v Českej republike, ktoré podľa môjho názoru zreteľne zatťažujú malých a stredných podnikateľov a ich skutočný výnos v súvislosti s významnými daňovými podvodníkmi je otázný. Myslím si, že zreteľný výsledok čo do zníženia daňových únikov, ale i napríklad súvisiacej šedej ekonomiky, by malo hlavne zvýšenie dôveryhodnosti v štátne inštitúcie, vyhubenie korupcie a klientelizmu, liberalizácia pracovného trhu a hlavne eliminácia sprenevery verejných prostriedkov. Pretože kto iný má ísť príkladom a byť motiváciou, ak nie štát samotný? Sebareflexia však na úrovni štátu predstavuje odvážne politické kroky, ku ktorým naša

krajina podľa môjho názoru ešte nie je pripravená. Tak isto si myslím, že práve zníženie daní a rôznych byrokratických opatrení by prispelo k prehľadnosti a zefektívnilo výber daní. Považujem za nevyhnutné zamerať sa na veľké nadnárodné korporácie sídliace v daňových rajoch, ktoré generujú významné zisky, využívajú náš právny poriadok a neodvádzajú adekvátne dane. To všetko však vyžaduje odvahu postaviť sa proti praktikám veľkých ekonomických hráčov. A takú odvahu je možné získať len spoločným partnerstvom a dôkladnou spoluprácou. Myslím si, že daňové úniky sa, bohužiaľ, aj cez rozsiahlu sieť opatrení nepodariť celkovo vyhubiť. Verím však, že všetky navrhnuté opatrenia pomôžu medzinárodnému spoločenstvu aspoň čiastočne poraziť daňových podvodníkov, pre ktorých bude obchádzať svoje daňové povinnosti v nasledujúcich rokoch čoraz ťažšie.

Zoznam obrázkov

Obrázok 1. Schéma daňovej sústavy ČR	s. 15
Obrázok 2. Štruktúra daňových príjmov v ČR za rok 2014	s. 16
Obrázok 3. Formy minimalizácie dane	s. 19
Obrázok 4. Stupne (ne)zákonnosti v súvislosti v daňovými únikmi	s. 23
Obrázok 5. Lafferova krivka	s. 28
Obrázok 6. Priebeh karuselového kolotoča	s. 35
Obrázok 7. Schéma transfer pricingu v praxi	s. 40

Zoznam použitej literatúry a prameňov

Odborná literatúra

1. BAKEŠ, M. a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. Praha : C.H.Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. 519 s. ISBN 978-80-7400-440-7.
2. BONĚK, V. a kol. *Lexikon – Daňové pojmy*. Vyd. 1. Nakladatelství Jiří Motloch – Sagit, 2001. Lexikony. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
3. GROSSOVÁ, M. E. *Finanční právo se zaměřením na daňové právo*. Vyd. 1. Ostrava: KEY Publishing, 2008. Právo (Key Publishing). 177 s. ISBN 978-80-87071-77-9.
4. HENDRYCH, D. a kol. *Právnický slovník*. [Beck-online]. 3. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009.
5. KLIMEŠOVÁ, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
6. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 275 s. ISBN 978-80-7478-841-3.
7. MACHÁČEK, I.: *Daň z příjmů právnických osob: praktické možnosti její optimalizace*. Praha: Linde, 2002. Daň (Linde). 302 s. ISBN 80-86131-33-5.
8. MARTINEZ, J. - C. *Daňový únik*. 1.vyd. Praha: HZ, 1995. Editio Q. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
9. MRKÝVKA, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. Vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004. Edice učebnic Právnické fakulty Masarykovy univerzity v Brně, č. 355. 381 s. ISBN 80-210-3579-X.
10. SOVOVÁ, O. a FIALA, Z. *Základy finančního a daňového práva*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. Vysokoškolské učebnice (Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk). 202 s. ISBN 978-80-7380-223-3.
11. ZÚBALOVÁ, A. a kol.: *Daňové teórie a ich využitie v praxi*. 1. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2008. Ekonómia (Iura edition). 198 s. ISBN 978-80-8078-228-3.

Odborné články

1. BURÁK, Emil. *Daňové úniky – vybrané problémy v SR*. Daňový špeciál, 2012. č. 4.
2. LENÁRTOVÁ, G. *Faktory vzniku daňových únikov*. Ekonomické rozhľady. Bratislava: Vysoká škola ekonomická, 2000, roč. 29, č. 3.

3. PAULIČKOVÁ, A. *Daňové úniky a daňové raje ako osobitné finančno-právne problémy*. Mezinárodní a srovnávací právní revue. č. 14/2005.
4. PÚRY, František. *Aktuální otázky trestního postihu daňových úniků*. 2005. Trestněprávní revue. č. 1/2005.

Elektronické zdroje

1. *Automatická výměna informací*. In: fucik.cz. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.fucik.cz/publikace/automaticka-vymena-informaci-oecd-standard-a-implementace-do-prava-evropske-unie/?categoryId=dane>> [cit. 13. 2. 2016].
2. Blažejová, Z. *Akčný plán OECD a možný dopad na daňové subjekty*. [online]. 2013. Dostupné z: <<http://www.cfo.sk/articles/akcny-plan-oecd-a-mozny-dopad-na-danove-subjekty#.Vtk8IDL2bxM>> [Cit. 4. 3. 2016].
3. ceskatelevize.cz *Chorvatský minister: Evidence tržeb? Nám se povedla*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1537466-chorvatsky-ministr-evidence-trzeb-nam-se-povedla>> [cit. 1. 3. 2016].
4. ceskatelevize.cz. *Svět podle Zdeňka Velíška*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/blogy/301581-svet-podle-zdenka-veliska-271/>> [cit. 18. 4. 2015].
5. *Daňová Kobra zachránila dosud státnímu rozpočtu ČR 4,1 miliardy korun*. In: Financnisprava.cz. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/danova-kobra/danova-kobra-zachranila-doposud-statnimu-rozpocet-CR-pres-4-miliardy-korun-7084/>> [cit. 27. 2. 2016].
6. Deloitte. *Daňové novinky březen 2016*. [online]. 2016. Dostupné z: <<https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/tax-news-1603>> s. 5. [Cit. 4. 3. 2016].
7. Efile.com. *What is Tax Evasion and a List of Tax Cheaters*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.efile.com/tax-evaders-tax-cheaters-tax-evasion/>> [Cit. 16. 2. 2016].
8. European Commission – Fact Sheet: *The VAT Gap: Questions and Answers*. [online]. 2015. Dostupné z <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-15-5593_en.htm> [Cit. 21. 1. 2016].
9. Európska Komisia: *Boj proti daňovým podvodom a únikom*. [online]. 2013. Dostupné z: <ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_sk.pdf> s. 1-2. [Cit. 22. 2. 2016].
10. Európska Komisia – Tlačová správa. [online]. 2015. Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4436_sk.htm> [Cit. 23. 2. 2016].

11. Euroskop.cz: *Omezení „karuselových“ podvodů s DPH*. [online]. 2009. Dostupné z: <<https://www.euroskop.cz/8439/14280/clanek/omezeni-karuselovych-podvodu-s-dph/>> [cit. 23.1.2016].
12. Finanční správa ČR. *Daňová statistika k roku 2013*. [online]. 2015. Dostupné z: <www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/danova-statistika> [Cit. 23.1.2016].
13. Finanční správa ČR. *Výroční zpráva za rok 2014*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2014>> [Cit. 23.1.2016].
14. Finančná správa SR. *Hlásenia na zelenej linke za rok 2014*. [online]. 2015. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_hlasenia-na-zelenej-ts> [Cit. 17. 2. 2016].
15. Fuest C. & Riedel N. *Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries*. [online]. 2009. Dostupné z: <http://r4d.dfid.gov.uk/PDF/Outputs/EcoDev/60670_TaxEvasionReportDFIDFINA L1906.pdf> s. 1. [cit. 20.1.2016].
16. idnes.cz. *Karlovarská kobra zasahovala na Chebsku*. [online]. 2015. Dostupné z: <http://vary.idnes.cz/karlovarska-kobra-zasahovala-na-chebsku-danove-uniky-p04-/vary-zpravy.aspx?c=A150407_112443_vary-zpravy_ba> [cit. 18. 4. 2015].
17. irs.gov. *Whistleblower – Informant Award*. [online]. 2016. Dostupné z: <<https://www.irs.gov/uac/Whistleblower-Informant-Award>> [Cit. 17. 2. 2016].
18. Jarešová, J. ŽEŽULKA, J. *Namátková kontrola a její místo při správě daní*. In: Danarionline.cz [online]. 2012 [cit. 25. 2. 2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38162v48109-namatkova-kontrola-a-jeji-misto-pri-sprave-dani/>>
19. Kpmg.com. *Bude automatická výměna informací o daňových poplatnících mezi daňovými správami běžnou záležitostí?* [online]. 2014. Dostupné z: <<https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Financial-Update/Documents/KPMG-Financni-aktuality-2014-03.pdf>> [cit. 14. 2. 2016].
20. KRATOCHVÍL, J. *Postupy při správě daní; postup k odstranění pochybností, daňová kontrola a jejich místo v daňovém řízení*. In: Danarionline.cz [online]. 2012. [cit. 24. 2. 2016]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d39315v49334-postupy-pri-sprave-dani-postup-k-odstraneni-pochybnosti-da/>>
21. Kreč, L. *První kontrolní hlášení pro firemní plátce DPH je tady. Může přispět ke snížení počtu podvodu, říká daňář roku*. In: idnes.cz [online]. 2016. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/c1-65178110-prvni-kontrolni-hlaseni-pro-firemni-platce>>

- dph-je-tady-muze-prispet-ke-snizeni-poctu-podvodu-rika-danar-roku> [cit. 1. 3. 2016].
22. Kudrnová, V. *Offshore podnikání očima odborníka: Optimalizace daní není daňový únik*. In: probyznysinfo.ihned.cz. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://probyznysinfo.ihned.cz/c1-62769120-offshore-podnikani-ocima-odbornika-optimalizace-dani-neni-danovy-unik>> [cit. 18. 4. 2015].
23. MF ČR. *Daňové nedoplatky a daňové úniky*. [online]. 2013. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2013/rok-2013-podzimni-seminar-aktualni-ekono-15118>>. [cit. 25.1.2016].
24. MF ČR. *Vláda schválila návrh Ministerstva financí na zřízení Centrální evidence účtů*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/vlada-schvalila-navrh-ministerstva-finan-23902>> [cit. 27. 2. 2016].
25. MF ČR. *Zpráva o dopadu daňových úlev na příjmy sektoru vládních institucí*. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/rozpocetove-ramce-statisticke-informace/danove-ulevy>> [Cit. 30. 1. 2016].
26. MF ČR. *Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2014*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>> [cit. 2.2.2016].
27. [mfcr.cz](http://www.mfcr.cz). *Tisková zpráva – Pravda o daňových podvodech a chystaná protipatření*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/tk-2015-18-11-23041>> [cit. 25.1.2016].
28. NKÚ. *Správa spotřební dane z lihu a tabákových výrobků se zlepšila, významná rizika ale zůstávají*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.nku.cz/cz/media/sprava-spotrebni-dane-z-lihu-a-tabakovych-vyrobku-se-zlepsila--vyznamna-rizika-ale-zustavaji--nove-kontrolni-pasky-nenaplnily-ocekavani-id7874/>> [cit. 31.1.2016].
29. *Oddělení boje s daňovými úniky*. In: [financnisprava.cz](http://www.financnisprava.cz). [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr/generalni-financni-reditelstvi/odbor-rizeni-rizik-pri-sprave-dani/oddeleni-boje-s-danovymi-uniky>> [Cit. 23. 2. 2016].
30. *O Daňové Kobře*. In: [danovakobra.cz](http://www.danovakobra.cz). [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.danovakobra.cz/>> [cit. 25. 2. 2016].
31. OECD.org. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. [online]. 2015. Dostupné z: <www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> s.7. [Cit. 8. 2. 2016].

32. Oecd.org. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. [online]. 2015. Dostupné z: <www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> Volný překlad opatření. [Cit. 14. 2. 2016].
33. OECD.org. *A step change in tax transparency*. [online]. 2013. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf> [cit. 10. 2. 2016].
34. Oecd.org. *Automatic Exchange of Information: A Roadmap for Developing Country Participation*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-AEOI-roadmap-for-developing-countries.pdf>> s. 4. [cit. 14. 2. 2016].
35. OECD.org: *Better policies for better lives*. Comparative tables. [online]. 2014. Dostupné z: <stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#> [cit. 16.1.2016]
36. OECD.org: *Fighting tax evasion*. [online]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/ctp/fightingtaxevasion.htm>> [cit. 9.1.2016].
37. Oecd.org: *Rates of Value Added Tax (General Sales Tax)*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#VATTables>> [cit. 21.1.2016].
38. OECD.org: *Tax structure of the tax revenues in the Czech Republic*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-czech-republic.pdf>> [cit. 16.1.2016].
39. *Optimalizace*. In: berne.cz. [online]. Dostupné z: <<http://www.berne.cz/danova-optimalizace/>> [cit. 18. 4. 2015].
40. *Platform for Tax Good Governance*. In: ec.europa.eu. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/index_en.h> [Cit. 2. 3. 2016].
41. Psp.cz. *Sněmovní tisk 651 – Vládní návrh zákona, kterým se mění zákony v oblasti mezinárodní spolupráce při správě daní*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=651>> [cit. 14. 3. 2016].
42. Psp.cz. *Stenoprotokol z 19. schůzky Poslanecké snemovny ze dne 22. října 2014*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/019schuz/s019031.htm>> [Cit. 20. 2. 2016].
43. Pwc.cz. *Base Erosion and Tax Shifting*. [online]. 2014. Dostupné z: <<https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/baseerosionandprofitshifting.pdf>> [cit. 14. 2. 2016].
44. Pwc.com. *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Treasury Regulations*. [online]. 2013. Dostupné z: <<http://www.pwc.com/us/en/financial->

services/publications/fatca-publications/assets/fatca_final_regulations-pwc_format.pdf> s. 16 a 17. [Cit. 20. 2. 2016].

45. Thehill.com. FATCA: 'Simple premise' gone terribly wrong. [online]. 2013. Dostupné z: <<http://thehill.com/blogs/congress-blog/foreign-policy/313775-fatca-simple-premise-gone-terribly-wrong>> [Cit. 20. 2. 2016].
46. Treasury.gov. *Intergovernmental Agreement (IGA) & Related Agreements or Exchanges*. [online]. 2016. Dostupné z: <<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>> [Cit. 20. 2. 2016].
47. SCHNEIDER, F. *Size and Sevelopment of the Shadow Economy*. [online]. 2015. Dostupné z: <<http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2015/ShadEcEurope31.pdf>> [Cit. 26.1.2016].
48. ŠEFČOVIČ, M. *Nové európske kompetencie v daňovej politike a akčný plán EÚ proti daňovým únikom*. [online]. 2013. Dostupné z: <http://europa.eu/rapid/press-release_SPEECH-13-426_sk.htm> [cit. 18. 4. 2015].
49. Štěpanyová, G. *Kontrolní hlášení odstraní kontrolu naslepo a umožní efektivní snižování daňových úniků*. In: mfer.cz [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.mfer.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/kontrolni-hlaseni-odstrani-kontroly-nasl-23629>> [cit. 29. 2. 2016].
50. TICHÁ, M. *Daňové úniky – institucionální aspekty*. [online]. 2007. Dostupné z: <kvf.vse.cz/storage/1180483352_sb_ticha.pdf> s. 2. [cit. 20.1.2016].
51. Vláda ČR. *Programové prohlášení vlády ČR ze dne 14. 2. 2014*. [online]. 2014. Dostupné z: <<http://www.vlada.cz/cz/media-centrum/dulezite-dokumenty/programove-prohlaseni-vlady-cr-115911/>> [cit. 20.1.2016].
52. Vláda SR. *Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016*. [online]. 2012. Dostupné z: <http://www.rokovania.sk/File.aspx/ViewDocumentHtml/Mater-Dokum-144566?prefixFile=m_> [cit. 3. 3. 2016].
53. zivnostenskelisty.cz. *Praktické dopady kontrolního hlášení v DPH: Šibeníční termíny a nekompromisní sankce*. [online]. 2016. Dostupné z: <<http://www.zivnostenskelisty.cz/clanky/2951-prakticke-dopady-kontrolniho-hlaseni-v-dph-sibenichni-terminy-a-nekompromisni-san>> [cit. 29. 2. 2016].

Judikatura

1. Rozsudok NSS zo dňa 27. júla 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69.
2. Rozsudok NSS ČR zo dňa 17. decembra 2007, sp. zn. 1 Afs 35/2007 – 108.

3. Rozsudok NS ČR zo dňa 18. júla 2001, sp. zn. 5 Tz 101/2001.

Právne predpisy

1. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava české republiky
2. zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
3. zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
4. zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
5. zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
6. zákon č. 330/2014 Sb., o výměně informací o finančních účtech se Spojenými státy americkými pro účely správy daní
7. sdělení Ministerstva zahraničních věcí 72/2014 Sb.m.s. – Dohoda mezi českou republikou a Spojenými státy americkými o zlepšení dodržování daňových předpisů v mezinárodním měřítku a s ohledem na právní předpisy Spojených států amerických o informacích a jejich oznamování obecně známé jako Foreign Account Tax Compliance Act
8. zákon č. 289/2008 Z.z., o používání elektronickej registračnej pokladnice
9. Zmluva o fungovaní Európskej Únie
10. Smernica Rady 2011/16/EU (Directive on Administrative Cooperation – „DAC“) o správnej spolupráci v oblasti daní, vo znení Smernice Rady 2014/107/EU („DAC 2“)
11. Foreign Account Tax Compliance Act

Ostatné

1. Lidové noviny zo dňa 13.3.1927. Dostupné v Moravskej zemskej knižnici, Olomouc.

Zhrnutie

Názov práce: Boj proti daňovým únikom

Boj proti daňovým únikom sa stáva celospoločenským a hlavne medzinárodným problémom. Táto práca si kladie za úlohu priblížiť problematiku daňových únikov a analyzovať súčasnú právnu úpravu opatrení zamedzujúcich páchanie daňových únikov jednak v Českej republike, ale i v zahraničí.

Tato práca sa mimo iné snaží popísať ako sa medzinárodné spoločenstvo vrátane Českej republiky vyrovnáva s čoraz rozsiahlejšou problematikou daňových únikov a zároveň zhodnotiť účinné, ale i zamýšľané opatrenia a ich skutočný význam v súvislosti s bojom proti daňovým únikom. Diplomová práca je okrem úvodu a záveru rozdelená do štyroch kapitol.

Prvá kapitola tejto diplomovej práce popisuje základné definície súvisiace s daňami a daňovou sústavou obecné. Druhá kapitola pojednáva o samotnom daňovom úniku, o príčinách jeho vzniku a jeho dôsledkoch. Priblížené sú taktiež pojmy blízko súvisiace s daňovými únikami, a to daňové raje či šedá ekonomika. Tretia kapitola približuje jednotlivé druhy daňových únikov u vybraných typov daní v Českej republike, pričom hlbšiemu rozboru sú podrobené hlavne daň z pridanej hodnoty, spotrebná daň a dane z príjmov. Štvrtá kapitola predstavuje najdôležitejšiu časť diplomovej práce. Zabýva sa opatreniami prijatými za účelom potierania daňových únikov v Spojených štátoch amerických, na pôde Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj, Európskej Únie či v Českej republike. Približuje ich vzájomnú previazanosť a zhŕňa prípadné (ne)výhody.

Kľúčové slová:

Daň, daňový únik, boj proti daňovým únikom

Abstract

Name of the thesis: Fight against tax evasion

Fight against tax evasion has become an all-society and mainly international problem. The task of this thesis is to approach the issue of tax evasion and give analysis of current legislation and measures combating the perpetration of tax evasion in the Czech Republic and abroad.

This thesis seeks, *inter alia*, to describe how the international community, including the Czech Republic, handles with increasingly complex issue of tax evasion and to evaluate effective but also intended measures and their actual importance in connection with fight against tax evasion. The thesis is in addition to introduction and conclusion divided into four chapters.

The first chapter of the thesis describes the basic definitions related to taxes and tax system in general. The second chapter deals with the term tax evasion, the causes of its occurrence and its consequences. This chapter also defines the terms closely related to tax evasion, i.e. tax havens and grey economy. The third chapter presents different types of tax evasion in the Czech Republic, with a deeper analysis of value added tax, consumption tax and income tax. The fourth chapter is the most important part of the thesis. It deals with measures taken in order to combat tax evasion in the USA, Organization for Economic Cooperation and Development, European Union and the Czech Republic. It approximates their interdependence and summarizes their possible (dis)advantages.

Key words:

Tax, tax avoidance, fight against tax evasion